

ICMS

O Autor, na apresentação deste livro, faz duas observações muito importantes: primeiramente diz que “praticamente todos os assuntos desenvolvidos neste trabalho são muito polêmicos. Para cada um deles encontram-se juristas de expressão defendendo posições diametralmente opostas”, alertando, assim, “o leitor para os perigos e eventuais desencantos da busca da ‘resposta-certa’. Infelizmente, a ‘resposta certa’ – ainda mais em matéria de ICMS – sempre dependerá das premissas eleitas”.

Assim, colocando as suas premissas, afirma: “É nosso propósito levarmos a cabo um estudo jurídico do ICMS, procurando apoiá-lo nos princípios e normas constitucionais que pautam a tributação, em nosso País. Afinal, todas as normas infraconstitucionais, inclusive e especialmente as tributárias, devem ser interpretadas no sentido mais congruente possível com a Constituição”.

Com base nessas duas colocações o Autor desenvolve neste livro um estudo rigorosamente *jurídico* sobre o ICMS, enfrentando todos os pontos polêmicos que se colocam na sua legislação especial, sempre subordinando a aplicação das normas infraconstitucionais às premissas e princípios constitucionais relativos a esse tributo. Produziu, assim, uma das obras mais importantes sobre a matéria, essencial e indispensável para solução das questões controversas e para a fiel aplicação das normas relativas ao ICMS.

MALHEIROS EDITORES

ISBN 85-7420-743-8



9 785742 07438

ICMS • Roque Antonio Carrazza

TEXTO 5
COMPLEMENTAR
63
101

ICMS

Roque Antonio Carrazza

11ª edição,
revista e ampliada, até a EC 52/2006,
de acordo com a Lei Complementar 87/1996,
com suas ulteriores modificações



Roque Antonio Carrazza

ICMS

*11ª edição
revista e ampliada,
até a Emenda Constitucional 52/2006,
e de acordo com a Lei Complementar 87/1996,
com suas ulteriores modificações*

 **MALHEIROS
EDITORES**

Capítulo II O ICMS NA CONSTITUIÇÃO

1. Considerações gerais

O ICMS vem genericamente previsto no art. 155, II, da CF, que estatui: "Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior".

Percebemos, assim, com facilidade, que o ICMS é um imposto de competência estadual e distrital. Os Estados e o Distrito Federal, mediante lei ordinária, podem instituí-lo (ou sobre ele dispor).

Mas é sempre bom lembrarmos que a União também está credenciada a criar o imposto, por força do que estabelecem os arts. 147¹ e 154, II,² ambos da CF. De fato, é esta pessoa política que poderá fazer nascer, *in abstracto* (no plano legislativo), o ICMS, seja nos Territórios (se voltarem a ser criados, já que, no momento, inexistem), seja em todo o território nacional, "na iminência ou no caso de guerra externa". São duas hipóteses excepcionálíssimas, é certo, mas que não infirmam a assertiva de que a União também desfruta de competência legislativa para criar o ICMS.

A sigla "ICMS" alberga pelo menos cinco impostos diferentes,³ a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à

1. CF, art. 147: "Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais" (grifamos).

2. CF, art. 154: "A União poderá instituir: (...) II - na iminência de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação".

3. Dizemos pelo menos cinco impostos diferentes, porque juridicamente nada nos impediria de considerar, v.g., o imposto sobre a produção de lubrificantes di-

circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes.⁴ Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS.

A fórmula adotada pela Constituição de 1988, de aglutinar impostos diferentes debaixo do mesmo rótulo (ICMS), além de não ser das mais louváveis, sob o aspecto científico, está, na prática, causando grandes confusões. De fato, o legislador ordinário, nem sempre afeito à melhor técnica, tem, com frequência, dispensado o mesmo tratamento jurídico aos distintos fatos econômicos que o ICMS pode alcançar.⁵

Mas, embora estes impostos não se confundam, possuem um "núcleo central comum", que permite sejam estudados conjuntamente. Todos, por exemplo, deverão, obedecer ao "regime da não-cumulatividade".

Antes, porém, de estudarmos este "núcleo central comum", vejamos quais são os traços característicos de cada um dos aludidos cinco impostos. Empregaremos, neste trabalho, critérios exclusivamente jurídico-formais.

ferente do imposto sobre o consumo de energia elétrica. Neste caso seriam mais de 20 impostos diferentes (justamente por terem hipóteses de incidência e/ou bases de cálculo diferentes).

4. O que distingue um tributo de outro é seu binômio hipótese de incidência base de cálculo. A base de cálculo, além de colaborar na determinação da dívida tributária, dimensionando o fato impositivo, afirma o critério material da hipótese de incidência do tributo. Em suma, a base de cálculo deve apontar para a hipótese de incidência do tributo, confirmando-a. Do contrário, o tributo terá sido mal instituído e, por isso mesmo, será inexigível. Donde podemos concluir que a base de cálculo é absolutamente indispensável, para qualquer tributo.

5. Não há como, por exemplo, dispensar o mesmo tratamento jurídico às operações relativas à circulação de mercadorias (que envolvem obrigações de dar) e às operações de prestação de serviços (que envolvem obrigações de fazer).

2. Imposto sobre operações mercantis (o ICMS sobre as operações mercantis)

2.1 Preliminares

Ao iniciarmos a análise deste ICMS, queremos deixar registrado que ele é, de todos os cinco, o economicamente mais importante.⁶ É ele que envolve maiores quantias de dinheiro e, certamente por isso, aquele que, de longe, mais controvérsias suscita.⁷

A *regra-matriz* do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se nas seguintes partes do art. 155, II, da CF: "Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (...) operações relativas à circulação de mercadorias (...) ainda que as operações se iniciem no exterior".

Este tributo, como vemos, incide sobre a *realização* de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua *hipótese de incidência* só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.

6. É este ICMS que "descende" diretamente do ICM, da Constituição de 1967/1969, que, por sua vez, "descendia" do IVC (imposto sobre vendas e consignações), da Constituição de 1946. Podemos até, a título ilustrativo, estabelecer uma "genealogia": o IVC "gerou" o ICM, que "gerou" este primeiro ICMS (o imposto sobre operações mercantis).

7. Indiscutivelmente, as quantias em jogo, na tributação por meio deste ICMS, são muito mais expressivas do que as que giram em torno da tributação por meio de imposto sobre a renda, de imposto sobre produtos industrializados, de contribuições sociais, e assim avante.

Não é à toa que a União está empenhada em trazer para as suas hostes *este* ICMS. Deveras, o Governo Federal, na propalada *Reforma Constitucional Tributária*, ora em curso, quer que a União fique com a parte mais "substancial" do ICMS. Noutros termos, pretende que a União passe a instituir, cobrar e fiscalizar o *ICMS federal* (que englobaria o atual IPI). Isto fez com que Heron Arzua, com sua natural verve, ironizasse, em Mesa de Debates: "A União quer ficar com o 'ICM', deixando para os Estados e para o Distrito Federal o 'S'".

E é justamente esta sanha federal que, pelo menos por enquanto, está inviabilizando a *Reforma Constitucional Tributária*. De fato, os deputados federais e senadores, a quem incumbe votá-la, relutam em aprovar uma emenda que virá em detrimento de seus Estados e, por extensão, dos Municípios neles localizados, já que participam do produto da arrecadação do ICMS, mercê da regra financeira insculpida no art. 158, IV, da CF.

Isto não nos causa a menor perda. Com efeito, estamos mais do que convencidos de que o sistema constitucional tributário brasileiro é intrinsecamente bom. Para que ele funcionasse a contento bastaria que a Constituição fosse conhecida e bem cumprida. Mas, infelizmente, não é o que acontece. De nada vale mudar um sistema tributário que não foi, ainda, totalmente testado. Faltam, inclusive, leis (complementares e ordinárias), que viriam explicitar normas constitucionais tributárias, dando-lhes total operatividade.

É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser *jurídica* (e não meramente *física*). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. Esta idéia, abonada pela melhor doutrina (Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cléber Giardino etc.), encontrou ressonância no próprio STF.⁸

Salientamos que a Constituição não prevê a tributação de mercadorias por meio de ICMS, mas, sim, a tributação das "operações relativas à circulação de mercadorias", isto é, das operações que têm mercadorias por objeto. Os termos "circulação" e "mercadorias" qualificam as operações tributadas por via de ICMS. Não são todas as operações jurídicas que podem ser tributadas, mas apenas as relativas à circulação de mercadorias. O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais.

Como melhor procuraremos demonstrar, para que um ato configure uma *operação mercantil* é mister que: a) seja regido pelo Direito Comercial; b) tenha sido praticado num contexto de atividades empresariais; c) tenha por finalidade, pelo menos em linha de princípio, o lucro; e d) tenha por objeto uma mercadoria.

2.2 Sujeitos passivos

E quem pode promover a realização de tais operações? Entendemos que só o produtor, o industrial ou o comerciante. O particular (dona-de-casa, operário, aposentado etc.) que vende um objeto seu não realiza uma operação relativa à circulação de mercadorias; apenas vende um bem móvel qualquer. O mesmo podemos dizer do profissional liberal (médico, dentista, advogado), do professor, do funcionário público, enfim, de todos os que não revestirem uma destas três condições: comerciante, industrial ou produtor.

Embora a Carta atual (ao contrário da anterior, em relação ao ICM,⁹ que também incidia sobre operações relativas à circulação de

8. RTJ 64/538.

9. Entendemos que este ICMS é, *mutatis mutandis*, igual ao antigo ICM, que, previsto no art. 23, II, da Carta de 1967/1969, também incidia sobre "operações relativas à circulação de mercadorias".

Deste modo, foram recepcionadas, pela ordem constitucional adventícia, as normas compatíveis que regulavam a tributação por via de ICM. Não havia neces-

mercadorias) não tenha indicado expressamente o agente capaz de fazer nascer a obrigação de pagar este ICMS, este, por exclusão, é facilmente identificável e continua a ser, repetimos, o comerciante, o industrial e o produtor

A idéia, porém, carece de melhor explicitação.

Ao veiculá-la, não queremos absolutamente significar que apenas as pessoas dotadas de personalidade jurídica de comerciante, industrial ou produtor, conforme as regras de Direito Privado, podem ser validamente compelidas a ocupar a posição de sujeitos passivos do ICMS. Também pode ser alcançado por este imposto quem lhes faz as vezes, como, v.g., o *comerciante de fato*, o *comerciante irregular*, um *agregado familiar* que, ainda que de modo clandestino, promova, em caráter de habitualidade, atos de comércio ou, mesmo, um menor absolutamente incapaz que, repetidamente, pratique operações relativas à circulação de mercadorias e assim avante. Esta idéia, aliás, vem ao encontro do disposto no art. 126 do CTN: "A capacidade passiva independe: I – da capacidade civil das pessoas naturais; II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional" (grifamos).

Em suma, para fins de tributação por meio de ICMS, as noções de "comerciante", "industrial" ou "produtor" adquirem uma dimensão maior que as dadas pelo Direito Civil ou pelo Direito Comercial.

Pensamos, portanto, não ser excessivamente arrojada a idéia de que pode ser contribuinte do ICMS qualquer pessoa (física, jurídica ou, até, sem personificação de Direito) envolvida, em caráter de habitualidade, com a prática de operações mercantis. É o que, aliás, expressamente estipulam o art. 4º da Lei Complementar 87/1996 (*Lei Kandir*) e o art. 7º da Lei paulista 6.374/1989.

Carlos da Rocha Guimarães é de idêntico pensar:

"Assim, a habitualidade é o critério que nos guia no diferenciar o intuito objetivo do subjetivo, e que transforma a simples circulação jurídica de bens em circulação jurídica de mercadorias.

sidade, em rigor, da edição do convênio referido no § 8º do art. 34 do ADCT, para regular provisoriamente a tributação, por via de ICMS, das operações mercantis. Mas tal convênio, infelizmente, acabou editado (é o Convênio 66/1988 – sem eficácia, em virtude da edição da Lei Complementar 87/1996).

"(...).

"Em consequência, e nessa ordem de idéias, achamos que outras pessoas, que não exerçam propriamente a mercancia, possam vir a ser tributadas se adquirirem e alienarem bens com habitualidade, obtendo lucros nessa atividade."¹⁰

Mesmo assim, a matéria há de ser entendida com uma certa cautela. Só poderá ser contribuinte do ICMS quem está coligado com a regra-matriz deste tributo, é dizer, pode praticar (e efetivamente pratica) operações mercantis. É por isso que não chegamos ao ponto de abonar inteiramente o parágrafo único do art. 21 do Convênio ICM-66/1988.¹¹ Ali eram considerados contribuintes do ICMS pessoas que não realizam operações mercantis e, por isso mesmo, não podem ser compelidas a pagar a exação. É o caso, segundo pensamos: a) do arrematante ou adquirente de mercadorias importadas; b) das cooperativas enquanto praticam atos cooperados (não enquanto efetuam vendas a terceiros); c) dos bancos comerciais; d) da seguradora que aliena salvados; e) das sociedades civis de fins econômicos, que, até por impedimento legal, não praticam operações mercantis; f) do fornecedor de alimentação, bebidas e outras mercadorias em qualquer estabelecimento (que, a nosso sentir, presta serviço tributável apenas por meio de ISS); etc.

10. "Natureza e essência do fato gerador do ICM", *Caderno de Pesquisas Tributárias* 3/133-134, São Paulo, Resenha Tributária, 1978.

11. O parágrafo único do art. 21 do Convênio 66/1988 considerava contribuintes do ICMS: "I – o importador, o arrematante ou o adquirente, o produtor, o extrator, o industrial e o comerciante; II – o prestador de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; III – a cooperativa; IV – a instituição financeira e a seguradora; V – a sociedade civil de fim econômico; VI – a sociedade civil, de fim não econômico, que explore estabelecimento de extração mineral ou fóssil, de produção agropecuária, industrial ou que comercialize mercadorias que para esse fim adquira ou produza; VII – os órgãos da Administração Pública, as entidades de Administração indireta e as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; VIII – a concessionária ou permissionária de serviço público de transporte, de comunicação e de energia elétrica; IX – o prestador de serviços não compreendido na competência tributária dos Municípios, e que envolvam fornecimento de mercadorias; X – o prestador de serviços compreendido na competência tributária dos Municípios, e que envolvam fornecimento de mercadorias ressalvadas em lei complementar; XI – o fornecedor de alimentação, bebidas e outras mercadorias em qualquer estabelecimento; XII – qualquer pessoa indicada nos incisos anteriores que, na condição de consumidor final, adquira bens ou serviços em operações e prestações interestaduais".

Saliente-se que o art. 4º da Lei Complementar 87/1996, acertadamente, estipula ser contribuinte de ICMS a pessoa que “realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadorias (...) ainda que as operações (...) se iniciem no exterior”. Confirma-se, destarte, ser requisito da incidência do tributo a prática, revelada pela habitualidade e pelo volume, de operações mercantis.

2.3 Âmbito de incidência

Por outro lado, o imposto em tela incide sobre operações com mercadorias (e não sobre a simples circulação de mercadorias). Só a passagem de mercadorias de uma pessoa para outra, por força da prática de um negócio jurídico, é que abre espaço à tributação por meio de ICMS.

Neste sentido, encampamos velha lição de Geraldo Ataliba:

“A sua perfeita compreensão e a exegese dos textos normativos a ele referentes evidencia prontamente que toda a ênfase deve ser posta no termo ‘operação’ mais do que no termo ‘circulação’. A incidência é sobre operações e não sobre o fenômeno da circulação.

“O fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação e não esta.”¹²

Tal operação é o *fato jurídico* que pode desencadear o efeito de fazer nascer a obrigação de pagar ICMS.

Salientamos que não é só a compra e venda de mercadorias que abre espaço a este imposto, senão também a troca, a doação, a dação em pagamento etc. Todas estas “operações” propiciam a circulação jurídica de mercadorias e, em tese, são passíveis de tributação por meio de ICMS.

Assim, este ICMS *deve ter por hipótese de incidência* a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de sua titularidade.

O tributo pertence à pessoa política (Estado ou Distrito Federal) onde a operação mercantil se realizou, ainda que o destinatário da mercadoria esteja localizado em outra unidade federativa ou, mesmo, no exterior. É que a Constituição fez coincidir, como regra, o aspecto es-

12. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, 1ª ed., São Paulo, Ed. RT, 1966, p. 246.

pacial da *hipótese de incidência possível* do ICMS, com os limites geográficos da entidade tributante. Exemplificando, se a operação mercantil ocorre no Estado de São Paulo, é ele – no mais das vezes, já que há exceções constitucionais, que serão por nós estudadas, a breve trecho – que está credenciado a lançar e arrecadar o tributo, de acordo com as leis locais.

Obedecidos estes pressupostos constitucionais, aí, sim, tudo passa a gravitar em torno da imaginação do legislador ordinário (estadual ou distrital).

2.3.1 Noção de “mercadoria” para fins de tributação por via de ICMS

É o caso de rememorarmos que *mercadoria*, nos patamares do Direito, é o bem móvel, sujeito à mercancia. É, se preferirmos, o objeto da atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao *regime jurídico comercial*.

Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão-só aquele que se submete à mercancia.¹³ Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria.

Estamos percebendo que nada é mercadoria “pela própria natureza das coisas”. De fato, como aguisadamente observa Paulo de Barros Carvalho, a natureza mercantil de um bem não deflui de suas propriedades intrínsecas, mas de sua destinação específica.¹⁴ Assim, um jogo de xadrez será mercadoria, se colocado à venda pelo comerciante, em seu estabelecimento, mas não o será se ele o trouxer para sua casa, para seu deleite intelectual. Também uma máquina operatriz é mercadoria quando a pessoa que a fabrica a vende ao industrial, para sua empresa. Nesta, porém, a máquina passa a ser *bem de capital fixo*, deixando

13. O bem móvel é o gênero, do qual a mercadoria é a espécie. Só é mercadoria o bem móvel objeto de mercancia, isto é, que, integrado ao estoque da empresa, destina-se a venda ou revenda.

O ICMS não atinge transmissões de bens imóveis, até porque estas são alcançadas expressamente pelo ITBI, imposto municipal previsto no art. 156, II, da CF. E não atinge as transmissões de bens móveis em geral, porque, para a maioria delas, a Constituição reservou o imposto sobre doação de bens (art. 155, I).

14. “Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM”, *Cadernos de Pesquisas Tributárias* 3/331, São Paulo, Resenha Tributária, 1978.

de ser mercadoria, já que, mudando de finalidade, sai da circulação e entra na produção. Portanto, é a destinação do objeto que lhe confere, ou não, o caráter de mercadoria.

Para que um bem móvel seja havido por mercadoria, é mister que ele tenha por finalidade a venda ou revenda. Em suma, a qualidade distintiva entre bem móvel (gênero) e mercadoria (espécie) é *extrínseca*, consubstanciando-se no propósito de destinação comercial.

Portanto, um bem de uso próprio (v.g., uma geladeira) não é mercadoria. Quando vendido, a terceiro, por seu proprietário, não faz nascer a obrigação de pagar ICMS. Afinal – tornamos a insistir –, o tributo em tela só incide quando o objeto da operação for uma *mercadoria*, na acepção técnica aqui revelada.

Situação diversa ocorre quando a geladeira é comprada e revendida por uma loja de eletrodomésticos. Aí, sim, ocorre a operação mercantil, ensejando a tributação por via de ICMS.

De fato, o ICMS sobre operações mercantis só pode ser exigido quando comerciante, industrial ou produtor pratica um *negócio jurídico* que transfere a titularidade de uma mercadoria.

Observe-se que, quando a Constituição aludiu a *mercadorias*, encampou conceito que já estava perfeitamente desenhado pela lei comercial (lei de caráter nacional).

A ninguém deve causar estranheza que assim seja, pois, como lecionava o saudoso Gian Antonio Micheli – ex-Catedrático de Direito Tributário da Universidade de Roma –, o Direito Tributário é um *Direito de superposição*, isto é, que pode captar conceitos e assimilar institutos, tais como lhe são fornecidos por outros setores do mundo jurídico. De fato, ele busca, em outras categorias jurídicas, os dados e formas de que se utiliza, para fazer nascer os tributos (propriedade, mercadoria, compra e venda, transmissão de direitos imobiliários etc.). Nesse sentido, aliás, o art. 110 do CTN.

Logo, *mercadoria*, para fins de tributação por via de ICMS, é o que a lei comercial considera mercadoria. Segue-se, daí, que não pode a lei dos Estados ou do Distrito Federal alterar este conceito, para fins tributários. Por quê? Porque esta não é uma matéria sob *reserva de lei tributária* (hipótese em que, aí, sim, seria modificável pela própria entidade tributante).

Mas nós vamos além: mercadoria, para fins de tributação por meio de ICMS, é o que a lei comercial, ao ensejo da promulgação da

Carta de 1988, assim considerava. Eventual mudança, neste ponto, não operará efeitos nas hostes do Direito Tributário. Outro entendimento levaria à absurda conclusão de que está nas mãos do legislador nacional alterar a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal (v.g., “permitindo”, mediante a alteração do conceito de mercadoria para “bem móvel ou imóvel negociado”, que tributassem, por meio de ICMS, também as vendas imobiliárias).

Temos, portanto, que o conceito de *mercadoria*, no que diz com o ICMS, há de ser entendido como o era em Direito Comercial, ao ensejo da entrada em vigor da Constituição Federal de 1988. A menos que um novo Poder Constituinte Originário se manifeste em contrário, mercadoria, tornamos a repetir, é o bem móvel, que se submete à mercancia,¹⁵ ou seja, que é colocado no mundo do comércio (*in commercio*), sendo submetido, pois, ao regime de direito mercantil, que se caracteriza, como corre magistério, pela autonomia das vontades e pela igualdade das partes contratantes. Tanto é mercadoria o gênero alimentício exposto à venda num supermercado, como a escultura que uma galeria de arte coloca em comércio, como, ainda, o relógio à venda na relojoaria. *Mercadoria*, enfim, é a *coisa fungível* (que se pode substituir por outra que tenha as mesmas características e sirva para satisfazer as mesmas necessidades) que se destina ao comércio. Continua sendo mercadoria o bem adquirido para ser vendido, mas só depois de submetido a processo de industrialização.

Esta também é a visão de José Souto Maior Borges: “Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo econômico circulatório. Tanto que o que caracteriza, sob cer-

15. Como lecionava Carvalho de Mendonça, “todas as mercadorias são necessariamente coisas; nem todas as coisas são, porém, mercadorias” (*Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, 3ª ed., vol. III, p. 28). E, logo em seguida, aduzia: “não há, como se vê, diferença de substância entre coisa e mercadoria; a diferença é de destinação” (idem, *ibidem*). Na realidade, mercadoria (do Latim *merx, mercis*, o que é objeto de comércio) é a coisa móvel que se preordena à operação comercial, vale dizer, é “o nome que as coisas móveis tomam quando objeto de comércio” (Waldfrío Bulgarelli), é “a coisa comercial por excelência” (Vidari), que existe para ser revendida.

Apenas à guisa de curiosidade, o significado corrente da palavra não difere de seu significado jurídico. Tanto que o notável dicionarista clássico Antenor Nascentes define mercadoria como sendo “qualquer objeto natural ou manufaturado, que se possa trocar e que, além dos requisitos comuns a qualquer bem econômico, reúne outro requisito extrínseco, a destinação ao comércio” (*Dicionário da Língua Portuguesa*, Academia Brasileira de Letras).

tos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde essa característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria".¹⁶

Em suma, o ICMS é devido quando ocorrem operações jurídicas que levam as mercadorias da produção para o consumo, com fins lucrativos. Observamos que, alcançado o consumo, o bem deixa de ser mercadoria e o ICMS não mais pode ser cobrado, a menos que se reinicie o ciclo econômico, quando o bem móvel, readquirindo o *status* de mercadoria, passa a ser vendido agora como sucata, mercadoria usada etc.

Também não são mercadorias os bens que, adquiridos para integrar o *ativo fixo* do estabelecimento (prateleiras, caminhões, máquinas têxteis etc.) vêm, tempos depois, quando já não lhe servem, a ser vendidos.¹⁷ É que a venda de bens do ativo fixo não é ato de comércio praticado com habitualidade pelo comerciante; industrial ou produtor. Ademais, os bens que integram o ativo fixo não são mercadorias, já que estranhos ao objeto de seu comércio. A respeito, o STJ já decidiu serem intributáveis por meio de ICMS as vendas de bens que se encontram fora do objeto da vida mercantil da empresa.¹⁸

Remarcamos que a mercadoria é essencialmente vendida com o fito do lucro. A venda mercantil é feita para especular.

O ICMS incide sobre os negócios jurídicos regidos pelo Direito Comercial, que acarretam circulação de *mercadoria*.

2.4 Momento do nascimento da obrigação tributária

A lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal é que vai eleger o momento em que esta transmissão jurídica será tida por realizada.

16. *Questões Tributárias*, 1ª ed., São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p. 85.

17. Só por força de normas constitucionais expressas é que se submetem à incidência do ICMS: a) a importação de bem destinado ao ativo fixo do estabelecimento (art. 155, § 2º, IX, "a", da CF); e b) a operação interestadual a consumidor final contribuinte, em que o Estado de destino (ou o Distrito Federal, se o bem a ele se destina) tem competência para cobrar "o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual" (art. 155, § 2º, VII, "a", e VIII, da CF). É que, nesses fenômenos jurídicos em rigor não há mercadorias, mas simples bens móveis.

18. 2ª T., REsp 1.373-SP, rel. Min. Carlos Velloso, j. 6.6.1990, RT 660/202.

Pode ser o *momento da entrada* da mercadoria no estabelecimento comercial, industrial ou produtor, o *momento da saída* da mercadoria de qualquer um destes locais,¹⁹ o *momento da extração da nota fiscal*, e

19. A saída da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor não é a *hipótese de incidência* do ICMS, como pretendem alguns, mas, apenas, seu *aspecto temporal*. É apenas o átimo em que a lei considera ocorrida a *hipótese de incidência* do ICMS.

Se a saída da mercadoria fosse realmente a *hipótese de incidência* do imposto em pauta, o comerciante furtado em mercadorias – como frisa Aliomar Baleeiro – teria não só que suportar os prejuízos, como pagar o ICMS devido por elas. E mais: se não levasse a *notitia criminis* ao conhecimento da autoridade fazendária estaria praticando uma evasão tributária, já que estaria escondendo do Fisco a ocorrência do *fato imponible* do ICMS.

Vejamos outro exemplo: um incêndio ameaça destruir o estabelecimento comercial. Para evitar que o fogo consuma as mercadorias, o comerciante, ajudado por seus empregados e por transeuntes, providencia para que elas sejam postas na rua. Houve a saída das mercadorias. É devido o ICMS por isso? Parece-nos claro que *não*.

Outro exemplo, para extirpar de vez a propalada idéia de que o *fato imponible* do ICMS é a saída da mercadoria: durante uma inundação, mercadorias são levadas para fora do estabelecimento comercial, não por mãos humanas, mas pela força das águas (motivo de força maior). O comerciante deve pagar ICMS por este fato? É evidente que *não*.

O Fisco nunca chegou ao absurdo de pretender cobrar o ICMS nestes casos. No entanto, exige o tributo em hipóteses juridicamente idênticas. Assim, quando a mercadoria sai do Depósito "1", para o Depósito "2", de um mesmo estabelecimento comercial, a Administração Fazendária, vigilante, quer haver o montante de ICMS que entende devido, por esta ocorrência.

Por que o tributo seria, neste último caso, exigido e, nos anteriormente citados, não? Por uma questão de bom senso, como respondem muitos agentes fiscais? É, então, o tal senso comum, de cuja distribuição ninguém reclama, já que, como sustentou Descartes, em seu famoso *Discurso do Método*, todos julgam possuí-lo até em excesso? Ocorre, porém, que o senso jurídico, no mais das vezes, discrepa do bom senso (Alfredo Augusto Becker). O senso jurídico deflui das normas jurídicas em vigor e estas, não raro, contrariam a realidade das coisas (v.g., o *horário de verão*, a *morte civil* etc.).

Portanto, a saída das mercadorias de um estabelecimento para outro, de uma mesma empresa, bem como a saída da mercadoria para retornar ao estabelecimento (no caso de reparos) não fazem nascer o ICMS, exatamente porque, nestes casos, inócorre operação mercantil, mas simples movimentação física.

De qualquer modo, a Fazenda Pública do Estado de São Paulo (e, com ela, a Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo) entende, atrelada que está ao art. 1º do Decreto-lei 406/1968, reproduzido no art. 2º da Lei paulista 6.374, de 1.3.1989, que o *fato imponible* do ICMS ocorre na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. *Embora discordando desta posição, fazemos o registro, para nortear os candidatos ao concurso à Procuradoria do Estado de São Paulo.*

assim por diante. Estes momentos apenas identificam oficialmente, no espaço e no tempo, a ocorrência da preexistente operação mercantil a que se referem.

É por isso que não se pode considerar ocorrido o *fato imponente* do ICMS: a) em momento anterior à ocorrência da operação mercantil; b) quando o fato verificado não configura operação mercantil;²⁰ c) quando o *bem móvel* sai do estabelecimento comercial, industrial ou produtor para a ele tornar, como se dá no comodato;²¹ ou d) na

20. O art. 10 do Decreto-lei 406, de 31.12.1968, estatui: "O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador: (...) III – o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares". Afinado no mesmo diapasão, o art. 2º, III, da Lei paulista 6.374, de 1.3.1989, estabelece que ocorre o fato gerador do imposto em tela "no fornecimento de alimentação, bebida ou outra mercadoria por qualquer estabelecimento, incluídos os serviços que lhes sejam inerentes".

Embora, para fins de concurso, estes dispositivos legais devam ser considerados, o fato é que são inconstitucionais, porque mandam tributar, por meio de ICMS, fatos que não tipificam operações mercantis, mas prestações de serviços. Noutro falar, tais leis dilargaram o campo de incidência do ICMS, invadindo o campo de incidência do ISS, também delineado pela Constituição Federal. Devem, pois, ser postas em oblivio.

Como tivemos a oportunidade de demonstrar, em nosso livro *Conflitos de Competência – Um Caso Concreto* (São Paulo, Ed. RT, 1984), o fornecimento de alimentação, bebidas etc., em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares, é apenas o meio, através do qual se perfaz o chamado "serviço de restaurante". Tipifica uma prestação de serviço (embora com emprego de "matérias-primas"), sendo tributável, destarte, apenas pelo Município (por meio de ISS) onde ela se verificou.

A comida e a bebida são meros componentes do serviço ao qual se relacionam (serviço de restaurante). Não são mercadorias, já que não se destinam à prática de atos de comércio. De fato, o restaurante não pratica operações mercantis, mas presta serviços, que se perfazem, não só com o fornecimento de alimentos e bebidas, mas, também, de cigarros, de fósforos, de flores e, eventualmente, até com entretenimentos (música ambiente, shows, pista de danças, manobristas à porta etc.). Os alimentos e bebidas são – repetimos – realidades inerentes e indissociáveis do serviço que há nome "de restaurante". Por isso, a ele estão indissolivelmente coligados (*innaerere ad ossa*) e não podem receber tratamento jurídico-tributário diverso.

21. Cf. Hamilton Dias de Souza, "O fato gerador do ICMS", *Cadernos de Pesquisas Tributárias* 3/241-242, São Paulo, Resenha Tributária, 1978. Segundo este autor (com o qual concordamos), o tributo só pode ser devido quando a operação encaminha o bem rumo ao consumidor final. No mesmo sentido decidiu o STF, no RE 70.538-GB, de 24.3.1971 (RTJ 58/665, rel. Min. Thompson Flores). A Fazenda do Estado, porém, adota posição diversa, ao entender, com base na

consignação mercantil, em que o consignante remete mercadoria de sua propriedade para o consignatário, que a venderá, por sua conta e risco (há, aí, apenas movimentação física do bem móvel, não operação mercantil). Por quê? Porque, em todas estas hipóteses, desvirtua-se a moldura constitucional do ICMS, em detrimento do contribuinte. Melhor esclarecendo, o contribuinte do ICMS tem o direito subjetivo de só ser tributado após a ocorrência da operação mercantil.²²

lei (de constitucionalidade duvidosa), que o comodato também é alcançável pelo ICMS. É que, para ela, são tributáveis, por via de ICMS, as vendas, a qualquer título, de mercadorias ("ex vi" do art. 2º, I, da Lei paulista 636/1989), aí compreendida, também, além do comodato, a consignação mercantil.

22. Firmadas estas idéias, que defluem, mais ou menos tranqüilamente, do Texto Supremo, é fácil percebermos que o chamado "regime de estimativa" do ICMS é inconstitucional e, por via de consequência, inaplicável, entre nós. Vejamos.

O contribuinte tem o direito de pagar exatamente o montante de ICMS devido, pela ocorrência do *fato imponente* deste tributo. Não podemos aceitar (pelo menos não perante nosso ordenamento constitucional) que alguém possa ser compelido a recolher, aos coíres públicos, quantia aproximada que seria devida, quando ou se implementada a operação mercantil. Esta prática fere o princípio da tipicidade da tributação, segundo o qual o tributo só pode ser exigido quando um fato se subsume à hipótese de incidência tributária (tipo tributário).

Aliás, o "regime de estimativa" do ICMS é tanto mais absurdo, na medida em que a Fazenda Estadual, de sua parte, tem o dever jurídico de arrecadar exatamente o que lhe é devido, a título deste imposto. Nem mais, nem menos.

Por outro lado, no Brasil, vigora, em toda a amplitude, o princípio da legalidade, pelo qual "ninguém pode ser obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei" (CF, art. 5º, II). A segurança jurídica, em sua dupla manifestação – certeza do Direito e proibição do arbítrio –, é obtida, em nosso País, graças, especialmente, a este princípio, que irradia seus efeitos também (e, aliás, de modo marcante) no campo do Direito Tributário (cf. art. 150, I, da CF).

A Administração Fazendária só pode fazer o que a lei expressamente lhe permite. O Estado-de-Direito em que pretendemos viver vincula, cada vez mais, a Fazenda Pública à lei, tornando aquela simples instrumento de execução desta.

É óbvio, como em tantas outras passagens já deixamos em saliência, que a lei tributária só se impõe se perfeitamente ajustada ao nosso sistema constitucional.

Ora, pelo menos no Estado de São Paulo, a lei que criou o "regime de estimativa" do ICMS (Lei 6.374/1989, arts. 47-66) outorgou ao Fisco grande margem de discricionariedade para enquadrar, ou não, determinadas classes de contribuintes neste esquema, bem como, para estabelecer o *quantum* a ser por eles mensalmente recolhido.

Sintetizando, o contribuinte colocado sob o "regime de estimativa" deverá: a) recolher, mensalmente, a título de ICMS, um certo valor, predeterminado pela Fazenda (art. 50); b) apurar, no dia 31 de dezembro de cada ano (ou no dia em que for "desenquadrado" do regime ou, ainda, quando encerrar suas atividades), os valores efetivos das operações mercantis que realizou, ao longo daquele exercí-

Salientamos que o fato imponible do ICMS só se completa com a transferência da *titularidade* da mercadoria.²³ Sem ela, o dever de pagar ICMS não nasce.

Com o escopo de nos situarmos melhor neste assunto, temos que, frequentemente, o destinatário da mercadoria não é encontrado, não

cio financeiro (arts. 49 e 52); e c) declarar, ao Fisco, o movimento real constatado, recolhendo a diferença em favor do Poder Público ou, se tiver pago valor superior ao devido, “compensar-se” com recolhimentos futuros de novas parcelas de “estimativas” (ou obter restituição, no caso de cessação das atividades).

Esta prática, sobre ferir os princípios da legalidade e da segurança jurídica, também vulnera fundo o princípio da indelegabilidade das competências. Nem mesmo a lei pode transferir funções legislativas à Administração Pública.

Em conclusão, o “regime de estimativa” do ICMS é improsperável, perante nosso direito positivo. Não é porque a Fazenda não tem, na prática, reais condições de evitar a fraude e a evasão, em matéria de ICMS, que ela pode fazer tábula rasa de princípios constitucionais tributários, especialmente quando isto implica em ruptura de direitos individuais do contribuinte.

Também não abonamos o chamado “regime especial” do ICMS.

A Lei paulista 6.374/1989 dispõe, em seu art. 60: “Poderá ser exigido o recolhimento antecipado do imposto devido pela operação ou prestação subsequente, com a fixação do valor desta, se for o caso, nas seguintes situações, dentre outras: (...) IV – em decorrência de regime especial”.

Pelas razões expostas, a autoridade administrativa não dispõe de poderes para determinar o recolhimento antecipado do imposto, turbando, assim, a fruição de direitos fundamentais do contribuinte.

Como se isso não bastasse, é muito comum a autoridade fazendária impor ao contribuinte sob regime especial uma série de deveres embaraçosos (acompanhamento *pari passu* da circulação das mercadorias, recolhimento simultâneo do imposto, guia especial para cada operação, aposição de carimbo nas notas fiscais do contribuinte, alertando que os destinatários só poderão aproveitar como crédito o imposto destacado no documento fiscal, quando acompanhado da correspondente guia de recolhimento etc.). Com isto, o regime especial transforma-se num verdadeiro “regime de terror”, embaraçando as atividades normais da empresa. Isto não está nem mesmo previsto na Lei paulista 6.374/1989, que, em seu art. 71, limita-se a estipular que “em casos especiais e com o objetivo de facilitar ou de compelir à observância da legislação tributária, as autoridades que o regulamento designar podem determinar, a requerimento do interessado ou de ofício, a adoção de regime especial para o cumprimento das obrigações fiscais”. A Suprema Corte, em recente decisão, assim se pronunciou, a respeito: “O ‘regime especial do ICM’, autorizado em lei estadual, porque impõe restrições e limitações à atividade comercial do contribuinte, viola a garantia constitucional da liberdade de trabalho, constituindo forma oblíqua de cobrança de tributo, assim execução política, que a jurisprudência do STF sempre repeliu (Súmulas ns. 70, 323 e 547)” (RT 662/209 e 210).

23. É por isso que na compra e venda para entrega futura o ICMS só nascerá quando da efetiva tradição (entrega) da mercadoria ao destinatário.

aceita, sob pretextos vários, recebê-la, não preenche os requisitos contratuais para ficar com a encomenda (caso dos revendedores que só podem receber novos produtos se quitaram as compras anteriores) etc. Em todos estes casos, nada pode ser exigido, do vendedor, a título de ICMS.

Analisando a questão, Misabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho averbam, com a autoridade que os caracteriza: “(...) *operação, circulação e mercadorias* são conceitos profundamente interligados e complementares, que não podem ser analisados em separado, sem que o intérprete se dê conta de suas profundas inter-relações. Não interessa para delimitação da hipótese tributária nem a operação que seja inábil à transferência do domínio (como locação, comodato, arrendamento mercantil, consignação mercantil etc.); nem tampouco o contrato de compra e venda em si, isoladamente, que embora perfeito, não transfere o domínio quer no Direito Civil, quer no Direito Comercial, sem a *tradição*; assim, a circulação de mercadoria é conceito complementar importante porque representa a *tradição da coisa, execução de um contrato* translativo, movimentação que faz a transferência do domínio e configura circulação jurídica, marcada pelo *animus* de alterar a titularidade”.²⁴

Assim, não cabe ICMS quando simplesmente as mercadorias saem do estabelecimento comercial e a ele retornam, por não se ter concretizado, na compra e venda, a imprescindível *tradição*.²⁵

Deveras, só quando há transferência da titularidade das mercadorias (o domínio ou a posse indireta, como exteriorização da propriedade) é que o fato imponible do ICMS se verifica. Do contrário inoocorre a alteração da titularidade da *res*; verifica-se, apenas, a saída física das mercadorias. Juridicamente falando, é o mesmo que tivessem sido levadas do depósito do estabelecimento para a vitrina. Ninguém cogitaria, na hipótese, de ocorrência de operação mercantil, apta a ensejar a cobrança de ICMS.

24. “A hipótese de incidência do ICMS: irrelevância dos contratos de compra e venda, sem tradição ou entrega das mercadorias”, in *Direito Tributário Aplicado – Estudos e Pareceres*, Belo Horizonte, Del Rey, 1997, p. 168 (os grifos estão no original).

25. *Tradição*, nas coisas móveis, é o ato mediante o qual se transforma o direito pessoal em real, com a entrega, ao comprador, da *res vendita*. Com a entrega ao adquirente, a ele se transfere o domínio da coisa. Em suma, é a tradição – não o contrato de compra e venda – que produz a transferência do domínio, *idêia*, de resto, albergada no art. 1.267 do CC.

Convém dizermos, a respeito, que no Direito Brasileiro o contrato de compra e venda, ainda que perfeito, não transfere a propriedade das coisas móveis (cf. art. 481 do CC²⁶). Isto só se dá com a *tradição*, isto é, com a entrega da *res vendita*. O comprador, ao concluir o contrato de compra e venda, não se torna imediatamente proprietário da coisa, mas, apenas, credor do vendedor da entrega desta mesma coisa. Isto vale quer para o Direito Comercial, quer para o Direito Civil (art. 1.267 do CC²⁷).

A simples celebração do contrato de compra e venda de mercadorias não faz nascer o dever de pagar o ICMS. Tal dever só surgirá quando este contrato for executado, com a *tradição*, vale dizer, com a *entrega efetiva* das mercadorias.

Abrindo um ligeiro parênteses, lembramos que a *tradição* pode dar-se numa das seguintes modalidades: *real*,²⁸ *simbólica*,²⁹ *consensual*³⁰ ou *constituto possessório*.³¹ Qualquer delas tem o condão de abrir espaço à exigência do ICMS.

Em suma, o dever de pagar ICMS só nasce com a mudança da titularidade do domínio ou da posse ostentatória da propriedade (pos-

26. CC, art. 481: "Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro".

27. CC, art. 1.267: "A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição".

28. A *tradição real* dá-se quando o vendedor entrega a coisa vendida ao comprador, transferindo-lhe a posse e o domínio. Dá-se, também, quando o autoriza a dela apossar-se ou quando, por ordem deste, a entrega a terceiro ou a leva para o lugar por ele determinado.

29. A *tradição simbólica* dá-se por intermédio de sinais figurativos (Antônio Chaves) que a ordem jurídica considera aptos a revelar que o bem já teve sua posse e seu domínio transferidos, do vendedor para o comprador. Há, aí, atos equivalentes (Washington de Barros Monteiro) à entrega da coisa, que, por isso mesmo, produzem os mesmos efeitos jurídicos: ordem de entrega, emissão de recibos, endosso de títulos à ordem, entrega das chaves de um automóvel ou de um imóvel etc.

30. A *tradição consensual* (ou *convencional*) ocorre quando o vendedor declara seu propósito de manter a coisa à disposição do comprador (art. 1.268, § 1º, do CC). Subdivide-se em: I) tradição *brevi manu*, quando o comprador adquire bem que já se encontrava em sua posse, mas a outro título, como, por exemplo, a título de empréstimo; e II) tradição *longa manu*, quando a entrega do bem é realizada por terceiro, a partir de ordem do tradente.

31. Dá-se o *constituto possessório* quando o vendedor perde a posse do bem, adquirida pelo comprador, mas, autorizado por este, continua detendo a coisa, em nome e por conta do comprador (v.g., na condição de locatário).

se autônoma, despida de título de domínio hábil) da mercadoria, que, como já escrevemos, é um bem móvel preordenado à prática de atos de comércio.

A legislação também considera ocorrido o *fato imponível* do ICMS na data do encerramento das atividades do contribuinte (em relação às mercadorias constantes de seu estoque) e na data do abate (em relação às saídas do produto do abate do gado de matadouro público ou particular, não pertencente ao próprio abatedor).

Antes de encerrarmos este item, parece-nos oportuno dizer que a Emenda Constitucional 3/1993, em seu art. 1º, "introduziu" no art. 150 da Lei Maior um § 7º, com a seguinte redação: "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".

Logo, se levarmos em conta a literalidade deste artigo forçosamente haveremos de convir que nosso ordenamento jurídico agora admite a *tributação antecipada*, inclusive por meio de ICMS. Basta, para tanto, que o contribuinte tenha "assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido".

Entanto, uma interpretação sistemática do dispositivo em foco depressa evidencia sua inconstitucionalidade.

Melhor desenvolvendo a idéia, nosso ordenamento jurídico não permite que uma *emenda constitucional* crie a chamada *responsabilidade tributária por fato futuro*, vale dizer, que uma pessoa (física ou jurídica) possa ser constrangida a pagar tributos por fatos que, enquanto não tenham ainda se verificado, provavelmente acontecerão.

O referido § 7º, porque "introduzido" no sistema normativo pátrio por intermédio de uma emenda constitucional, atropela o *princípio da segurança jurídica da tributação*. Este, segundo pensamos, proíbe que se considere nascida uma obrigação tributária, com a simples possibilidade do *fato imponível* vir a ocorrer, um dia. Pelo contrário, o contribuinte recebeu, da Carta Magna, a *garantia formal* de que só surgirá para ele o dever de pagar um tributo *após* a efetiva ocorrência deste mesmo *fato imponível*.

Em suma, emenda constitucional que desconsidere este postulado (como, sem dúvida, fez a Emenda Constitucional 3/1993) atropela a garantia do contribuinte e, nesta medida, violenta a "cláusula pétreia" do art.

60, § 4º, IV, da Lei das Leis (“não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais”).

Desnecessário dizer que a eventual circunstância de ser assegurada a imediata e preferencial devolução da quantia “adiantada”, acaso a obrigação tributária a final deixe de nascer, não afasta a inconstitucionalidade de que aqui estamos tratando. É que a *tributação antecipada*, por si só, já agride, de modo incontornável, o magno *princípio da segurança jurídica*.

De modo que a *tributação antecipada*, a *tributação por estimativa* e outros artifícios largamente empregados para coibir a fraude na tributação por via de ICMS não resistem ao *teste da constitucionalidade*.³²

Em resumo, o ICMS, a nosso ver, só pode ser validamente exigido após a operação mercantil ter sido efetivamente realizada. Eis por que, no rigor dos princípios – embora, como quer Agustín Gordillo, as palavras se constituam em meros *rótulos* das coisas – o tributo em exame dever-se-ia chamar “imposto sobre operações mercantis”.

Em termos sintéticos, podemos concluir, com apoio nas lições dos mais conspícuos tributaristas, que a materialidade (o núcleo) da *hipótese de incidência* do ICMS deve ser – porque assim o exige a Carta Constitucional – o ato de realizar operações (atos jurídicos) mercantis. O ICMS é, portanto, um tributo que incide sobre o negócio jurídico (realizado por comerciante, industrial, produtor ou assemelhados) que enseja a transferência de uma mercadoria (compra e venda, promessa de venda, empreitada, permuta, mútuo etc.). A matriz constitucional do ICMS determina que ele deve incidir sobre operações relativas à circulação de mercadorias (direitos sobre mercadorias) promovidas espontaneamente e por meio de negócios jurídicos mercantis, por produtores, industriais e comerciantes ou quem juridicamente lhes faça as vezes.

2.5 Primeiras conclusões

Podemos afirmar, portanto, que por meio de ICMS tributa-se a *obrigação* (a operação jurídica) *de dar* uma mercadoria. De sorte que

32. Insistimos que, para fins de concurso, a *tributação antecipada*, o “regime especial” e o “regime de estimativa” do ICMS devem ser totalmente aceitos, ainda mais com o § 7º do art. 150 da CF, “introduzido” pelo art. 1º da EC 3/1993 (cuja constitucionalidade a Fazenda Pública, por óbvio, não contesta).

notamos, com facilidade, que o ICMS é um imposto que incide sobre o *ato jurídico mercantil*. É, pois, uma modalidade de imposto sobre atos jurídicos (na clássica classificação de Amílcar de Araújo Falcão). No mesmo sentido, Pontes de Miranda frisava que o ICMS é “imposto sobre negócio jurídico bilateral, consensual... de que se irradia a circulação”.³³

Em síntese, este ICMS *deve ter por hipótese de incidência* a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarreta circulação de mercadoria, isto é, transmissão de sua titularidade. Só há falar em ICMS se comprovadamente houver uma operação mercantil – ou seja, um negócio jurídico que implique circulação de mercadoria.

Seja-nos permitido ressaltar que não se enquadram no rol das operações mercantis – tributáveis, pois, por meio de ICMS – as atividades desprovidas de substância jurídica negocial (as transferências, as remessas para industrialização, as perdas de estoque etc.), as prestações de serviços de qualquer natureza a que alude o art. 156, III, da CF e as prestações de serviços públicos (v.g., os serviços de entrega da posta).

Do exposto, é fácil concluirmos que o nascimento do dever de recolher ICMS encontra-se indissociavelmente ligado à *concomitância* dos seguintes pressupostos: a) a realização de operações (negócios jurídicos) mercantis; b) a circulação jurídica (transmissão da posse ou da propriedade); e c) a existência de mercadoria enquanto objeto.

Por isso mesmo, entendemos que a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro, de uma mesma empresa, configura simples transporte e, por isso mesmo, é intributável por meio de ICMS. De fato, nela não há transmissão de mercadoria e, por via de consequência, circulação jurídica. Só haverá circulação jurídica, quando uma operação for realizada entre duas pessoas distintas. Este é o corolário da *irreflexividade das relações jurídicas*, tão bem estudada por Lourival Vilanova, para quem: “A bipolaridade da relação jurídica não é uma imposição da lógica. É um dado estrutural do fato do direito”.³⁴

José Nabantino Ramos era de idêntico pensar:

“Para haver, pois, ‘circulação de mercadorias’, sobre a qual recai o imposto de que tratamos, faz-se mister que a mercadoria mude de proprietário ou de possuidor (...).

33. *Comentários à Constituição de 1967*, 2ª ed., 2ª tir., vol. II, São Paulo, Ed. RT, 1973, p. 507.

34. *Casualidade e Relação no Direito*, São Paulo, Saraiva, 1989, p. 104.

“(...)”

“Considerar circulação a transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro *do mesmo proprietário* é tanto quanto afirmar que o dinheiro circula quando Pedro o passa da mão direita para a mão esquerda. Em nenhuma dessas duas hipóteses o bem sai do poder da pessoa com quem está, embora os percursos sejam de muito diferentes extensões. E inexistindo transmissão de uma a outra pessoa, já não há circulação.”³⁵

Também Geraldo de Camargo Vidigal aderiu a esta corrente, ao averbar: “Não há, pois, circulação na simples operação de transporte ou de deslocação de mercadorias. O conceito de circulação está intimamente ligado ao de troca”.³⁶

Reiteramos que a *remessa de mercadoria* da matriz para a filial (ou entre duas filiais da mesma empresa) não pode ser confundida com sua *transferência* para terceiros. Só ocorre o *fato impositivo* do ICMS quando a mercadoria passa de um patrimônio a outro, por força de uma operação jurídica (compra e venda, doação, permuta etc.). Do contrário, ocorrerá uma movimentação de mercadoria juridicamente irrelevante, pelo menos para fins de tributação por meio de ICMS.

Diante do exposto, entendemos inconstitucional o art. 6º, § 2º, do Decreto-lei 406/1968, que consagrou o princípio da “autonomia do estabelecimento”, equiparando a filial a um terceiro. É que, ao assim estatuir, desnaturou a *regra-matriz* constitucional do ICMS, ferindo o direito que a Carta Magna dá aos contribuintes de só pagar este imposto quando realmente se configura uma operação mercantil. Remessas de mercadorias dentro da mesma empresa não são operações mercantis.

E nem se diga que, neste ponto, ocorreu uma *equiparação legal*. Como adverte, a propósito, Celso Antônio Bandeira de Mello, “se o legislador ou o aplicador da regra pudessem delinear, a seu talento, o campo de restrições a que estão submetidos, através da redefinição das palavras constitucionais, assumiriam, destarte a função de constituintes”.³⁷

Somos os primeiros a concordar que o Direito cria suas próprias realidades, muita vez com o emprego de ficções, presunções e equi-

35. “Conceito de circulação”, RDP 2/38 (os grifos são do autor).

36. “Sistemática constitucional do ICM”, RDP 11/103.

37. “Imposto sobre a renda – Depósitos bancários – Sinais exteriores de riqueza”, RD Tributário 23-24/92.

parações. Há, porém, um limite inafastável para isso: o emprego de ficções, presunções e equiparações não há de violar *direitos constitucionais*, como este de as pessoas só poderem ser tributadas, por via de ICMS, quando promoverem operações relativas à circulação de mercadorias.

Melhor explicitando, se admitirmos que o legislador (complementar ou ordinário) é livre para equiparar a filial a outro estabelecimento comercial, restaria anulada a rigidez de nosso sistema constitucional tributário. E, no caso do ICMS, estaria aberta a porta para que ele alcançasse qualquer fato que o legislador considerasse revelador de capacidade econômica, da parte de quem o pratica.

Inteira razão tinha, pois, o Min. Luiz Gallotti, quando, em voto proferido no RE 71.758, ponderou: “Se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, *de renda o que não é renda*, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”.³⁸

Logo, fato que não configure *operação mercantil*, isto é, que não implique mudança da propriedade de mercadoria, não pode ensejar a tributação por meio de ICMS. Qualquer lei – complementar ou ordinária – que disponha de modo diverso deve ser afastada, por inconstitucional.

Assim pensava Geraldo Ataliba ao atacar a “inconstitucionalidade da lei estadual – e de ‘convênios’ – que, a partir da ficção da *autonomia dos estabelecimentos* (válida para outros fins, mas não para contornar a Constituição), pretende tributar a passagem de matéria-prima do setor rural para o industrial da mesma pessoa. Não pode a lei (a Constituição não o permite) alterar ou desprezar as definições do direito privado, para satisfação de pretensões fiscalistas. Enfim, o legislador não pode manipular a própria competência, da mesma forma que o mandatário não pode dilatar o próprio mandato. Onde houver operação jurídica, a lei não pode prever incidência de ICMS”.³⁹

Por isto tudo, é inconstitucional o art. 12, I, da Lei Complementar 87/1996, que estabelece ser *fato impositivo* do ICMS a circunstância de a mercadoria sair do estabelecimento de contribuinte, “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”. Inconstitucional, igual-

38. RTJ 66/165.

39. “ICMS – Competência impositiva na Constituição de 1988”, RDA 195/32 (os grifos estão no original).

mente, o art. 11, § 3º, II, do mesmo ato normativo quando considera “autônomo”, para fins de tributação por meio de ICMS, “cada estabelecimento do mesmo titular”.

Tais dispositivos da Lei Complementar 87/1996, por assim dizer, “alargaram” a *hipótese de incidência* do ICMS, de modo a “permitir” que ele alcance simples movimentações de mercadorias. Inconstitucionalidade manifesta, a demandar rigorosas providências jurídicas para que cesse.

Nunca podemos perder de vista que as transferências de mercadorias, entre matriz e filial, são meros *deslocamentos físicos* entre unidades da mesma empresa. Neste particular, não pode ser abandonada a idéia da *unidade da pessoa jurídica e de seus estabelecimentos*, sob a óptica do Direito Privado (arts. 109 e 110 do CTN).

2.6 Exceção à regra geral

Há, porém, uma exceção a esta regra: quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), nada impede, juridicamente, que a filial venha a ser considerada “estabelecimento autônomo”, para fins de tributação por via de ICMS. Assim é para que não se prejudique o Estado (ou o Distrito Federal) de onde sai a mercadoria.

Em outras palavras, cabe ICMS quando a transferência de mercadorias dá-se entre estabelecimentos da mesma empresa, *mas localizados em territórios de pessoas políticas diferentes*, desde que se destinem à venda e, portanto, não sejam bens de ativo imobilizado. A razão disso é simples: a remessa traz reflexos tributários às pessoas políticas envolvidas no processo de transferência (a do estabelecimento de origem e a do destino).

Cra, aplicando-se a regra geral (de que inexistente circulação na transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro, de um mesmo proprietário) a pessoa política de origem nada pode arrecadar, a título de ICMS: só a localizada no estabelecimento de destino.

Logo – e também porque o *princípio federativo* e o *princípio da autonomia distrital* inadmitem que Estados e Distrito Federal se loqueletem uns às custas dos outros – concordamos que tais estabelecimentos sejam considerados autônomos, pelo menos para fins de tributação por meio de ICMS.

Noutras palavras, em homenagem a estes dois princípios, é de reconhecer-se, por ficção, a existência de operações tributáveis, celebradas entre estabelecimentos da mesma empresa, nos casos de transferência de produtos da matriz para a filial, a fim de se preservar as fontes de receitas tributárias e financeiras dos Estados.

2.7 Tributação das importações de mercadorias e bens

Aqui chegados, é o momento de reiterarmos que o ICMS é exigível “ainda que as operações se iniciem no exterior” (art. 155, II, *in fine*, da CF). Neste caso, como rezava originariamente o art. 155, § 2º, IX, “a”, da CF, incidirá “sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento (...), cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria”.

Note-se que o ICMS, de regra, é devido no Estado em que a operação mercantil se dá (isto é, no Estado onde está localizado o estabelecimento industrial, comercial ou produtor, de onde a mercadoria sai, por força de uma operação mercantil realizada).⁴⁰ Pouco importa se o *destinatário da mercadoria* está situado no mesmo ou em outro Estado. O ICMS será devido, sempre, ao Estado onde a operação mercantil se iniciou.

Isto é feito para evitar-se que uma mesma operação mercantil interestadual venha tributada duas vezes (uma no Estado de origem e outra no de destino). Assim, as mercadorias oriundas de outra unidade federativa têm, em tese, condições de concorrer, em igualdade de condições, com as mercadorias locais, cumprindo-se o disposto no art. 152 da CF.⁴¹

No caso, porém, da operação mercantil haver ocorrido no exterior (ou, na atécnica dicção constitucional, haver se iniciado no exterior), inverte-se a diretriz: o ICMS é devido ao Estado (ou ao Distrito Federal) onde está localizado o *destinatário final* da mercadoria.

O *fato imponível* do ICMS agora ocorre, por injunção constitucional (e não, simplesmente, porque a lei ordinária assim dispôs), com a

40. A mesma ordem de raciocínio vale para o Distrito Federal: ele é que tributa a operação mercantil ocorrida em seu território, ainda que a mercadoria vá ter a um Estado-membro da Federação Brasileira ou, mesmo, a um outro País.

41. CF, art. 152: “É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.

entrada da mercadoria importada do exterior, no estabelecimento destinatário.

Note-se que o ICMS não incide sobre a simples entrada da mercadoria na unidade federada, isto é, sobre sua mera "importação". Esta, com efeito, é tributável apenas pela União, seja por meio do imposto específico (art. 153, I, da CF), seja das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (art. 149, § 2º, II, da CF). O que se tributa, sim, por meio de ICMS é a incorporação da mercadoria no ciclo econômico da empresa que a importa, para fins de comercialização.

Debrucemo-nos sobre esta última hipótese.

I – Conforme afirmamos *supra*, o ICMS incide também na importação de mercadorias e de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento.

Apenas a título de curiosidade, a Emenda Constitucional 23/1983 foi o veículo introdutor, no ordenamento constitucional vigente à época (Constituição Federal de 1967/1969), do imposto de importação estadual (ICM na importação), sobre mercadorias e bens destinados a consumo ou ativo fixo.

Antes do advento da Emenda Constitucional 23/1983 os Estados, com base em legislação ordinária, tentaram (em vão) tributar, a título de ICM, ainda que a descoberto de previsão constitucional, as importações efetuadas por produtores, industriais e comerciantes. Com esta Emenda Constitucional viabilizou-se a pretensão dos Estados, sempre ávidos em aumentar suas receitas.

Muito bem, a Constituição de 1988, no ponto que ora faz nossos cuidados, basicamente reproduziu a Emenda Constitucional 23/1983, já que também permite que o ICMS incida sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento.⁴² O tributo é devido, neste caso, ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria.⁴³

42. Ressaltamos que o atual texto constitucional, salvo a alusão ao "serviço prestado no exterior" (hipótese que não nos interessa agora estudar) manteve, em relação ao ICM (hoje ICMS) na importação, a materialidade de regra-matriz de incidência da Constituição anterior, existente desde a Emenda Constitucional 23/1983. Neste ponto não se perdeu, pois, a continuidade do ordenamento, porque não foi alterado seu fundamento último de validade.

43. Também: o Distrito Federal tributa a entrada de mercadoria importada do exterior, se em seu território estiver localizado o estabelecimento destinatário.

O fato impositivo deste ICMS, em que pese à Emenda Constitucional 33/2001 (que adiante analisaremos), só pode ocorrer com a entrada, no estabelecimento destinatário, da mercadoria importada do exterior, para fins de revenda, consumo ou integração no ativo fixo.

Vamos logo afirmando que também este ICMS é sobre operações mercantis, já que sua hipótese de incidência é importar, sendo comerciante, industrial ou produtor, uma mercadoria ou um bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento. Não se trata de um mero adicional estadual do imposto sobre a importação, mas de um tributo que só nasce quando a importação tem por escopo atividades mercantis. Daí ele se conectar, como antecipamos no início do capítulo, com o próprio ICMS incidente sobre operações mercantis.

Na realidade, o que estamos querendo deixar patenteado é que o fato importação não despe o ICMS ora em estudo de seu caráter mercantil. A importação, para fins de incidência de ICMS, há de ser relativa à circulação de mercadorias. O fundamental é que o bem, por força de uma operação mercantil, ingresse no País para ser introduzido no ciclo comercial.

Marco Aurélio Greco e Anna Paola Zonari caminham na mesma direção: "Observe-se que a materialidade do ICMS desborda as mercadorias em si (...) para alcançar, na importação, também os bens (art. 155, § 2º, IX, "a"). Este fato, porém, não retira o caráter eminentemente mercantil do ICMS, pois mesmo nesta incidência exige-se que o bem se integre numa atividade econômica sujeita a imposto (daí mencionar-se a noção de 'estabelecimento'). Este dispositivo corresponde à ampliação da materialidade do imposto para alcançar bens com os quais o contribuinte se relaciona, mas não implica ampliação do aspecto pessoal da hipótese de incidência. Ou seja, esta hipótese só alcança as importações realizadas por um contribuinte do ICMS, o que é figura semelhante à de incidência do imposto nas operações interestaduais a consumidor final, em que o Estado de destino só tem competência impositiva se o destinatário for contribuinte de ICMS (itens VII, "a", e VIII)".⁴⁴

Estamos, em suma, diante de um verdadeiro imposto sobre operações mercantis, embora, como estipula o art. 155, II, "in fine", da CF, elas "se iniciem no exterior". Por isso, deve obedecer aos princípios próprios do ICMS, como o da não-cumulatividade.

44. "ICMS – Materialidade e princípios constitucionais", in *Curso de Direito Tributário*, 2ª ed., vol. 2, Belém, ed. CEJUC, 1993, pp. 147-148 (grifamos).

O jovem e talentoso Marcelo Viana Salomão, após observar que “importar não é adquirir algo do exterior, mas trazê-lo de lá”,⁴⁵ acrescenta, corretamente, que “a importação é um momento posterior a uma operação mercantil ocorrida no exterior”.⁴⁶

O fundamental, sim, é que o bem ingresse na circulação econômica, já que o tributo em exame não incide – como melhor veremos logo adiante – sobre a mera entrada, no País, de produtos estrangeiros.⁴⁷ Há incidência de ICMS, porém, como nota o mesmo jurista Marcelo Salomão, quando multinacional envia para filial brasileira produto por ela fabricado, para aqui ser revendido.

II – Antes porém de aprofundarmos este assunto, permitimo-nos aduzir que, freqüentemente, na elaboração de uma norma tributária, o legislador constitucional utiliza-se de linguagem ambígua ou imprecisa, o que pode levar o intérprete, quando da identificação dos elementos integrantes da *regra-matriz de incidência* da figura exacional, a incorrer em vício de raciocínio, confundindo, por exemplo, o *critério temporal* com o *material*. Foi precisamente o que aconteceu no presente caso.

Não é por outro motivo que, na análise do critério material da *regra-matriz de incidência da exação*, desenhado no dispositivo constitucional, deve-se inicialmente identificar seus *elementos nucleares*, formados invariavelmente por um *verbo*, seguido de seu *complemento*, delimitado por condição espacial e temporal.⁴⁸

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho esclarece:

“Nosso objetivo é enxergar o critério material liberado das coordenadas de espaço e tempo, como se fora possível um comportamento desvinculado daqueles condicionantes.

“(…)”

“Dessa abstração emerge o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Teremos, por

45. *ICMS na Importação*, São Paulo, Atlas, 2000, p. 59.

46. *Idem*, *ibidem*.

47. Fosse assim, e o simples fato de um estrangeiro entrar no Brasil, na condição de turista, faria nascer, para ele – o que evidentemente não se dá –, o dever de recolher, sobre seus objetos de uso pessoal, o ICMS-Importação.

48. Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 11ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 131.

exemplo, ‘vender mercadorias’, ‘industrializar produtos’, ‘ser proprietário de bem imóvel’, ‘auferir rendas’, ‘pavimentar ruas’ etc.

“Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí por que aludimos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação) como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc.).”⁴⁹

Assim, o *elemento nuclear*, a *essência*, do critério material, desvinculado de qualquer outro condicionante (temporal e espacial), na *hipótese de incidência* do ICMS nas importações de mercadorias ou bens, identifica-se com o verbo “importar”.

III – Marcelo Viana Salomão, procurando conceituar juridicamente o verbo “importar”, leciona: “Importar (do Latim *importare* = trazer para dentro), em termos jurídicos, significa introduzir produto estrangeiro no Brasil, com o objetivo de fazê-lo ingressar no mercado nacional”.⁵⁰

Pugna no mesmo sentido Carvalho de Mendonça, para quem importar é colocar “mercadorias estrangeiras no mercado brasileiro”,⁵¹ para aqui serem consumidas.

Logo, o ICMS em tela não nasce da mera entrada da mercadoria ou do bem no território nacional, mas, sim, de sua entrada, no estabelecimento do comerciante, industrial ou produtor, para ingressar no ciclo da circulação econômica ou no processo de produção ou de consumo. Tanto que, como nota Hugo de Brito Machado, “quando um bem é importado por quem não é contribuinte do imposto, não exerce atividade mercantil, inócorre a incidência”.⁵²

Em síntese, o critério temporal (momento em que se considera ocorrido o fato imponible) do ICMS em discussão, longe de ser a entrada física, no território brasileiro, da mercadoria ou do bem destinado a consumo ou ativo fixo, é sua entrada no estabelecimento destinatário.

49. *Curso ...*, p. 180.

50. *Ob. cit.*, p. 58 (os grifos estão no original).

51. *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, 7ª ed., vol. 1, Rio de Janeiro, Freitas Bastos, s/d, p. 261.

52. “O ICMS e os bens de uso”, in *ICMS: Problemas Jurídicos*, São Paulo, Dialética, 1996, p. 92.

IV – Voltemos, porém, à idéia central, para que ela não se perca: cabe ICMS nas importações de bens, para que sejam integrados no ciclo econômico.

Já vimos que o tributo é devido, nestes casos, à pessoa política (Estado ou Distrito Federal) onde estiver localizado o destinatário do bem.

Nenhuma entredúvida pode surgir quando o destinatário do bem está localizado no próprio Estado onde se deu o desembaraço aduaneiro.

Dúvidas, porém, emergem quando o importador encontra-se estabelecido em Estado diverso daquele onde se deu o desembaraço aduaneiro.

A situação ainda mais se complica quando a destinação final dos bens importados for um terceiro Estado.

Só para equacionarmos o problema, figuremos a seguinte hipótese: o desembaraço aduaneiro dá-se no Estado A; o estabelecimento importador está situado no Estado B; o bem importado vai ter a um terceiro estabelecimento, este localizado no Estado C.

A qual dos Estados é devido o ICMS? Àquele onde se deu o desembaraço aduaneiro? Àquele onde está situado o estabelecimento do importador? Ou àquele onde os bens importados afinal chegam?

Creemos que o ICMS é devido à pessoa política (Estado ou Distrito Federal) onde estiver localizado o estabelecimento do importador.

Pouco importa se o desembaraço aduaneiro deu-se noutro Estado. O desembaraço aduaneiro, no caso, é apenas o *meio* através do qual a importação se deu. O que a Constituição manda considerar para fins de tributação por via de ICMS é a *localização* do estabelecimento que promoveu a importação do bem.

Em favor de nossa tese temos o seguinte argumento: a importação válida é a que se verifica na repartição aduaneira. Do contrário, caímos no crime de contrabando. Realmente, só nos portos e aeroportos internacionais, onde se encontram lotados funcionários da Receita Federal, é que pode dar-se o desembaraço de mercadorias e bens importados do exterior.

Ora, há Estados-membros da Federação Brasileira que não têm portos nem aeroportos internacionais.

A prevalecer a tese de que o ICMS é devido ao Estado onde se deu o desembaraço aduaneiro, alguns Estados da Federação Brasileira nun-

ca ficariam com o tributo. Por quê? Simplesmente porque em seus territórios não há condições jurídicas para que este desembaraço ocorra.

Com isso, o Estado do Piauí, por exemplo, nunca poderia ficar com o ICMS advindo desta importação, ainda que a empresa importadora esteja sediada em seu território. Sim, porque o desembaraço aduaneiro sempre se dará em outro Estado da Federação.

Estaríamos, aí, diante de uma situação paradoxal, que não podemos aceitar, até em homenagem ao princípio federativo.

Logo, o entendimento de que o ICMS é devido ao Estado onde se dá o desembaraço aduaneiro não é o melhor, justamente porque pode levar a conclusões insubsistentes.

É o caso de lembrarmos que o bom senso não é incompatível com o Direito. Pelo contrário, é um valor que deve ser considerado na solução de impasses, antinomias e litígios.

Assim, pensamos que, no caso, o ICMS é devido ao Estado-membro onde está situado o estabelecimento importador do bem, ainda que o desembaraço aduaneiro se dê em outro Estado-membro.

V – E como ficamos se a mercadoria importada pela empresa X é imediatamente repassada para a empresa Y, localizada num terceiro Estado-membro?

Não vemos, aí, maiores problemas: o ICMS é devido, pela empresa X, ao Estado onde ela estiver localizada. E um novo ICMS por ela será devido em decorrência do novo negócio jurídico praticado com a mesma mercadoria (agora com a empresa Y).

VI – Concluindo este item, lembramos, com José Eduardo Soares de Melo, que as importações de *bens arrendados* refogem à tributação por meio de ICMS porque nem são mercadorias, nem se destinam ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento do arrendatário.⁵³

53. Este autor assim explicita sua idéia:

“A análise do texto constitucional permite formar a convicção de que as operações enfocadas não se subsumem à hipótese de incidência do ICMS, por incorrer a materialidade do tributo, e sequer caracterizar o destinatário da importação como contribuinte.

“É indubitoso que não se cogita de importação de ‘mercadoria’ pela singela circunstância de que o destinatário não recebe o bem na qualidade de proprietário, não tendo condição jurídica de efetuar a devida circulação (jurídica) de modo pleno, uma vez que não se qualifica como titular de domínio. Sob esse aspecto, não pode praticar efetiva operação de circulação de mercadoria porque simplesmente não tem a disponibilidade do bem, o que somente poderá vir a ocorrer se optar por sua aquisição.

Assim instrumentados, cuidaremos, a seguir, do *critério temporal* do ICMS incidente na importação de mercadorias e bens.

2.7.1 Momento em que nasce a obrigação de pagar ICMS nas importações

A respeito desse assunto, há uma questão que tem suscitado vivas controvérsias.

A Fazenda Pública, pelo mensus no Estado de São Paulo, quer que o ICMS sobre importações seja pago no momento do desembarço aduaneiro.

De fato, a Lei paulista 6.374/1989, em seu art. 2º, V, estabelece que o *fato impositivo* do ICMS ocorre, também, com o “recebimento pelo importador de mercadoria ou bens importados do exterior”.

Assim, a prevalecer tal entendimento, bastaria a disponibilidade jurídica do importador sobre o bem importado para que nascesse seu dever de pagar o ICMS. Assim, porém, não nos parece.

De fato, ao lume do que já escrevemos, podemos avançar o raciocínio afirmando que o critério temporal (momento em que se considera ocorrido o fato impositivo) do ICMS em discussão, longe de ser a entrada física, no território brasileiro, das mercadorias ou bens, é sua efetiva entrada no estabelecimento destinatário.

Somos tão incisivos porque só com a efetiva entrada, no estabelecimento destinatário, das mercadorias ou bens importados é que eles terão ingressado no mercado brasileiro, respectivamente para fins de revenda e para consumo ou ativo fixo.⁵⁴

“No tocante à destinação de ‘consumo ou ativo fixo do estabelecimento’, não é razoável admitir-se que, podendo o bem vir a ser devolvido ao término do contrato de arrendamento, seja consumido (gasto ou inutilizado), muito menos objeto de incorporação ao seu patrimônio.

“Considerando que o ordenamento jurídico só cogita da integração do bem, após ser exercitado o direito (contratual) de opção de compra, *a contrario sensu*, enquanto incurrir sua efetiva aquisição, o bem importado não será objeto de ativação. Por conseguinte, à época do ‘desembarço aduaneiro’, ou mesmo da ‘entrada’ do mesmo no estabelecimento arrendatário, não se vislumbra o preenchimento das condições necessárias para positividade do ICMS” (“Leasing – ISS e ICMS?”, *O ICMS, A LC 87/1996 e Questões Jurídicas Atuais*, São Paulo, Dialética, 1996, pp. 204-205).

54. Evidentemente, os bens destinados ao consumo ou ativo fixo não são mercadorias. No entanto, a Constituição autoriza expressamente (art. 155, § 2º, IX, “a”) que venham a ser tributados por meio de ICMS. É que, no caso, a merca-

Tudo isto nos leva a concluir – ao contrário do que sustentamos em edições anteriores – que o ICMS em pauta só pode nascer com a entrada das mercadorias ou bens no estabelecimento destinatário. Nunca com o mero *desembarço aduaneiro*.

São, pois, inconstitucionais quaisquer leis, inclusive complementares, que estabeleçam que o fato impositivo do tributo ocorre no “desembarço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior”.⁵⁵

I – Anda bem, pois, o Decreto-lei 406/1968 quando, em seu art. 1º, II, dispõe que o *fato impositivo* do ICM (hoje ICMS) ocorre com “a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento”.⁵⁶

doria é considerada sob o ângulo de quem promove a operação, e não do adquirente-importador.

55. É o que fez a Lei Complementar 87/1996, em seu art. 12, IX.

56. O Convênio 66/1988 não podia ter apontado o momento da ocorrência do *fato impositivo* do ICMS sobre a importação de mercadorias e bens. Não podia justamente porque o assunto já se encontrava disciplinado – e de modo correto e adequado – pela legislação anterior. Mais especificamente pelo Decreto-lei 406/1968, que, captando corretamente a *regra-matriz constitucional* do antigo ICM-Importação, dispôs que ele nasce com a entrada, no estabelecimento do contribuinte, da mercadoria importada do exterior.

O pior, no entanto, é que o Convênio 66/1988, ao tratar de matéria que não lhe era afeta, abriu espaço à inconstitucionalidade.

Com efeito, em seu art. 2º, I, o Convênio 66/1988 prescrevia: “Art. 2º. Ocorre o fato gerador do imposto (ICMS-Importação): I – na entrada no estabelecimento ou no recebimento pelo importador de mercadoria ou bem importado do exterior” (esclarecemos no parêntese e grifamos).

A disjuntiva “ou” fez com que, num primeiro momento, se mantivesse a tendência (correta e incensurável) de considerar nascida a obrigação de pagar o tributo em pauta somente *após* a entrada da mercadoria ou do bem no estabelecimento do importador.

Continuou, pois, a ser prestigiado o teor da Súmula 577 do STF: “Na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do ICMS ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador”.

Estava, porém, lançada a semente da inconstitucionalidade.

De fato, partindo do pressuposto, falso, de que o art. 2º, I, do Convênio 66/1988 era constitucional, começou a raiar a idéia de que, *ad libitum* do legislador de cada Estado, o ICMS-Importação podia ser exigido: a) na entrada no estabelecimento; ou b) no recebimento, pelo importador, da mercadoria ou bem importado do exterior.

Destarte, logo surgiram vozes sustentando – de modo incorreto, *venia concessa* –, sempre com base na precitada disjuntiva “ou”, que nada impedia que a legislação ordinária de cada Estado enveredasse pelo caminho mais cômodo (po-

Hoje – fugindo de uma posição que agora percebemos que é equivocada – estamos plenamente convencidos de que tal dispositivo foi recepcionado pela Carta de 1988, como, de resto, vem decidindo o egrégio STJ.⁵⁷

II – De fato, se o *critério material* deste ICMS é a importação de produtos, inserindo-os no ciclo econômico, seja como mercadorias, seja como bens destinados ao consumo ou ativo fixo, força é convir que o tributo não pode ser exigido no momento do desembaraço aduaneiro. Por quê? Simplesmente porque só com a *entrada física* dos produtos importados no estabelecimento destinatário é que eles estarão introduzidos no ciclo econômico.

Vai daí que exigir o ICMS no átimo do desembaraço aduaneiro é cobrá-lo *antes* da efetiva ocorrência de seu *fato imponible* – fenômeno que nosso ordenamento constitucional tributário não aceita. Qualquer norma neste sentido será inválida, já que nem mesmo em nome dos interesses arrecadatários⁵⁸ se pode antecipar a incidência de qualquer tributo. Fazê-lo implica malferir o princípio da segurança jurídica da tributação.

III – E nem se diga que a Constituição deixa em aberto a questão da ocorrência do *fato imponible* do ICMS-Importação. Pelo contrário, ela, na parte final da alínea “a” do inciso IX do § 2º de seu art. 155, deixa claro que o momento relevante para a incidência deste tributo é a entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário (“cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria”).

Muito bem, se o imposto cabe ao Estado onde estiver situado o *estabelecimento destinatário*, segue-se que o momento da ocorrência

rém inconstitucional) de exigir o ICMS-Importação no “despacho aduaneiro”. Era a *força de atração* do Convênio 66/1988 que estava se manifestando.

Esqueciam-se os arautos desta corrente – que poderíamos chamar de *fiscalista* – de que a Carta Magna não deu dupla opção ao legislador ordinário. Nem, muito menos, ao convênio. Pelo contrário, tendo estabelecido a *regra-matriz* do ICMS sobre a importação, apontou o único aspecto temporal possível de sua hipótese de incidência: o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do destinatário.

57. REsp 7.582, DJU 27.5.1991, p. 6.918, e REsp 19.573-0-RJ, DJU 8.6.1992.

58. É o caso de lembrarmos a velha lição segundo a qual os interesses meramente arrecadatários não se sobrepõem aos direitos fundamentais dos contribuintes, dentre os quais se inscreve o de só serem tributados após a efetiva ocorrência do *fato imponible* (*fato gerador “in concreto”*). No caso em análise, após a entrada do bem importado no *estabelecimento* do contribuinte.

de seu *fato imponible* só pode ser a *entrada física* da mercadoria no estabelecimento do contribuinte. Isto inclusive confirma e vem ao encontro do *caráter mercantil* das importações que serão tributadas por meio de ICMS.

IV – Ademais, não faria sentido que a incidência do tributo se dê no Estado onde se encontra a repartição aduaneira e o montante cobrado caiba “ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário”. É que a repartição aduaneira e o estabelecimento destinatário, como há pouco vimos, podem estar localizados – e amiúde estão – em distintas unidades federativas.

V – Em suma, para fins de incidência do ICMS não basta a entrada dos produtos no território brasileiro, autorizada pelo desembaraço aduaneiro. É mister sejam colocados no mercado interno, o que só se dá com sua entrada física no estabelecimento do destinatário.

Tal também o parecer de José Eduardo Soares de Melo:

“Assim, revela-se injurídica a regra estabelecendo que o importador só poderá desembaraçar as mercadorias e bens importados após o recolhimento do ICMS, *porque este simples ato do importador não é representativo do aspecto temporal da hipótese de incidência do imposto*. O momento da positivação do fato tributário é representado pelo efetivo recebimento das mercadorias, ou bens importados, quando de sua entrada no estabelecimento do contribuinte.

“Realmente, poderá até ocorrer o recebimento alfandegário, sem que venha a se concretizar a entrada das mercadorias, ou bens, no estabelecimento importador, no caso de ficarem depositadas em estabelecimentos de terceiros (recintos alfandegados, entrepostos, armazéns), ocorrer furto, ou mesmo perda por destruição ou deterioração, antes do ingresso físico na empresa do contribuinte.”⁵⁹

Consoante procuramos demonstrar, o ICMS é devido à unidade federativa onde se localiza o estabelecimento do destinatário dos bens importados. Isto por força do *critério da territorialidade*, expressamente ratificado pelo art. 155, § 2º, IX, “a”, *in fine*, da CF.

Tal destinatário – damos-nos pressa em consignar – só pode ser o *jurídico*, ou seja, aquele que promove a importação (que se completa com o desembaraço aduaneiro), adquirindo, assim, a titularidade jurídica da mercadoria.

59. ICMS – Teoria e Prática, 4ª ed., São Paulo, Dialética, 2000, pp. 42-43 (grifamos).

VI – Depois, como se tudo não bastasse, a expressão “desembaraço aduaneiro” é de todo em todo imprópria para definir a incidência de qualquer tributo.

Tratando de tema conexo, Hugo de Brito Machado foi límpido e terminante:

“(…) desembaraço aduaneiro é ato posterior à conferência aduaneira dos bens importados e imediatamente anterior à entrega destas ao importador. Há, aliás, no Regulamento Aduaneiro, definição explícita, segundo a qual o desembaraço aduaneiro é o ato final do despacho aduaneiro em virtude do qual é autorizada a entrega da mercadoria ao importador.

“Realmente, a palavra ‘desembaraço’ designa a liberação, e, portanto, consubstancia a autorização para a entrega do bem importado ao respectivo importador.”⁶⁰

Afinado neste diapasão, o art. 411 do Regulamento Aduaneiro, com elogiável precisão terminológica, alude ao “procedimento fiscal que objetiva o desembaraço aduaneiro de mercadorias de procedência estrangeira, importadas a título definitivo ou não”. Trata-se, pois, de mero ato administrativo, que ultima o despacho aduaneiro (art. 450 do Regulamento Aduaneiro).

Reiteramos, de qualquer modo, que a expressão “despacho aduaneiro” não tem o sentido de entrega, nem sequer de transferência de propriedade de mercadoria ao sujeito passivo. Assim, a legislação infraconstitucional jamais lhe poderia atribuir feições de negócio jurídico.

VII – Além do mais, o ato de emissão e registro da *declaração de importação*, no despacho aduaneiro, por si só, não tipifica operação de importação. Ora, inexistindo o negócio jurídico, que só surgirá com a efetiva entrega da mercadoria no estabelecimento destinatário (o que ocorre também para efeito do lançamento do crédito do ICMS) e sua consequente disponibilização econômica, por parte do contribuinte, não ocorreu, ainda, o *fato impositivo* do ICMS-Importação.

VIII – Sabemos que a *mudança* – da entrada no estabelecimento importador para o despacho aduaneiro – do momento (aspecto temporal) da ocorrência do *fato impositivo* do ICMS nas importações de mercadorias ou bens tem sua origem no interesse dos Estados em reduzir a sonegação fiscal, condicionando o desembaraço da mercadoria ou bem ao recolhimento não apenas dos tributos federais, mas também

60. “IPI na importação”, *Meio Jurídico* 44/14-15, 30.4.2001.

dos estaduais. Contudo, como já frisamos, isto não justifica a subversão de preceitos constitucionais, que determinam que o ICMS sobre as importações só seja devido após a introdução da mercadoria no ciclo econômico.

Insistimos que, para que haja o reconhecimento do fato jurídico que desencadeia a obrigação de pagar o ICMS (*fato impositivo*), há de se verificar uma operação jurídica que implique mudança de titularidade. Tal se dá não no despacho aduaneiro (mero procedimento alfandegário), mas, sim, com a entrada da mercadoria ou do bem no estabelecimento do importador-adquirente.

2.7.2 ICMS e importação, por particular, de bem destinado a seu uso próprio

Em sua versão originária, dispunha o art. 155, § 2º, IX, “a”, da CF que o ICMS incidia também “sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço”.

Diante deste dispositivo, a jurisprudência parecia pacificada no sentido de que cabia ICMS mesmo nos casos de importação de bens de consumo, efetuada por simples particular (pessoa física).

Em exemplário armado ao propósito, restou decidido, na Ap. cível n. 166.515-2, da 10ª Câmara Civil do TJSP, que “incide ICMS sobre importação de mercadorias por particular destinadas a consumo ou para servir de ativo fixo ao local onde tenha o importador sua residência e sede de negócios, equiparada esta a estabelecimento”.⁶¹

Também o STJ, nos REsp 37.648-3/SP (DJU 11.10.1993), 30.576-0-SP (DJU 21.3.1994, p. 5.459) e 31.383-5-SP proclamou que incidia ICMS no recebimento pelo importador, pessoa física, da mercadoria por ele importada do exterior, ainda que se tratasse de bem destinado a seu uso próprio.

Certamente contribuiu para que se firmasse esta orientação jurisprudencial, o recesso de que, sufragando a tese contrária, os particulares passassem a importar diretamente seus bens de consumo (isto é, sem a intermediação do importador, do atacadista e do varejista), di-

61. Rel. Des. Albano Nogueira, RT 668/94. No mesmo sentido: RJTJSP 131/139, 134/108, 135/119, 138/135.

minuindo sensivelmente a arrecadação do Estado (ou do Distrito Federal) e institucionalizando a concorrência desleal do produto estrangeiro com o nacional (este onerado com a carga econômica do ICMS).

De qualquer modo, a moldura fixada pela norma constitucional em exame autorizava outra interpretação: a que preconizava que o particular que importasse, regular e licitamente, bens para uso próprio, sem caráter de habitualidade, não exercendo o comércio, nem possuindo o estabelecimento,⁶² era inalcancável pelo ICMS.

A opção por uma destas duas alternativas passava necessariamente pela ideologia do aplicador, que só seria superada quando o STF dirimisse, em definitivo, a controvérsia. Por quê? Porque, aí, ele teria, no exercício de suas funções típicas, declarado peremptoriamente o conteúdo da norma constitucional.

Aqui estamos repetindo clássicas lições de Kelsen, para quem toda norma jurídica traça uma moldura, dentro da qual cabem diversas interpretações. A opção por uma delas é puramente política. Depende da ideologia do aplicador.

Registramos, com satisfação, que o STF atendeu às expectativas, decidindo, em várias oportunidades, pela não-incidência de ICMS sobre a importação de bens por pessoa física.⁶³ Também quando um bem era importado por não-contribuinte de ICMS – isto é, por quem não exercia atividade mercantil – decidiu-se que incoorria a incidência desse tributo.

As coisas estavam neste pé – a nosso sentir correto e adequado –, quando sobreveio a Emenda Constitucional 33, de 11.12.2001, que, dando nova redação ao inciso IX, “a”, em análise, passou a consignar que o ICMS incide também “sobre a entrada de *bem* ou mercadoria importados do exterior por *pessoa física* ou jurídica, *ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade*, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o *domicílio* ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, *ben.* ou serviço”.⁶⁴

62. O vocábulo “estabelecimento” está intimamente ligado à empresa, à pessoa jurídica. A pessoa física tem domicílio.

63. STF, Plenário, RE 203.075-DF, rel. Min. Maurício Corrêa, j. 5.8.1998. No mesmo sentido: acórdão unânime da 2ª T., RE 191.346.1-RS, rel. Min. Carlos Mário Velloso, j. 29.9.1998, DJU-3/1 20.11.1998, p. 12.

64. Grifos nossos.

A prevalecer esta “nova” redação, terá agora que pagar ICMS a pessoa física que vier a importar bens para uso próprio, ainda que sem caráter de habitualidade e sem exercer o comércio.

Com esta marota alteração, abateu-se, em pleno vôo, jurisprudência que começava a seguir na traça da melhor doutrina.

É a *velha política* do Governo, que sempre que perde uma questão, máxime na Suprema Corte, modifica a Constituição.

Sustentável, no entanto, que, por ter alterado a regra-matriz constitucional do ICMS-Importação, a Emenda Constitucional 33/2001 feriu *direito fundamental do contribuinte* (cláusula pétreia), sendo, neste ponto, inconstitucional.

De fato, não era dado ao *constituente derivado* ou de *segundo grau* (que Jorge Miranda apropriadamente chama de *poder constituído*) mudar a fisionomia jurídica do *ICMS-Importação*; muito menos em detrimento dos contribuintes, como, de fato, aconteceu.

Este, na realidade, é um ICMS novo, que nada tem a ver com o ICMS previsto originariamente pela Carta de 1988 para incidir sobre importação de produtos, inserindo-os no ciclo econômico.

Deveras, a importação de bens por particular, sem caráter de habitualidade, qualquer que seja sua finalidade (v.g., para uso próprio), não tem por escopo atividades mercantis. Noutros falares, tal importação não é relativa à importação de mercadorias.

Note-se, ademais, que a expressão “qualquer que seja sua finalidade” absolutamente não pode ser interpretada no sentido de caber ICMS no arrendamento mercantil, na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física (como também não cabe na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa jurídica). É que, como veremos melhor *infra* (subitem 2.11.7), no arrendamento mercantil inexistente operação relativa à circulação de mercadorias. Sobremais, fere a isonomia tributar somente o arrendamento mercantil realizado no exterior (já que o realizado no País está *fora* do campo de incidência do ICMS).

Na verdade, a Emenda Constitucional 33/2001 abriu espaço, neste particular, a um adicional estadual do imposto sobre a importação (que incide quando da entrada no País de qualquer produto estrangeiro, independentemente de ser ou não mercadoria e de o importador ser ou não comerciante) – o que leva a uma bitributação, desautorizada pelo Poder Constituinte Originário.

Não bastasse isso, a mesma Emenda Constitucional feriu a *cláusula pétrea* posta no art. 154, I, da CF, pela qual os contribuintes só podem ser compelidos a suportar novos impostos se tiverem hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes das dos enumerados nos arts. 153, 155 e 156 do mesmo diploma, forem criados por meio de lei complementar e obedecerem ao *princípio da não-cumulatividade*.

Ora, a Emenda Constitucional 33/2001, ao dar nova redação ao art. 155, § 2º, IX, "a", da CF, permitiu que os Estados-membros criassem, por meio de lei ordinária, um novo imposto, com a mesma hipótese de incidência e base de cálculo do imposto sobre a importação (previsto no art. 153, I, da Carta Magna) e passando ao largo do *princípio da não-cumulatividade*.⁶⁵

Vai daí que a Emenda Constitucional 33/2001, neste ponto, feriu cláusula pétrea⁶⁶ – ou seja, parte da Constituição que não aceita sequer a exceção das emendas (Carlos Aires Brito).

Com a palavra, agora, o Poder Judiciário.⁶⁷

65. Mas, ainda que se aceite, apenas para argumentar, que o novo imposto também é ICMS, ele permanece inconstitucional, já que não tem como cumprir os ditames do princípio da não-cumulatividade.

66. Nunca é demais insistir que a regra-matriz constitucional de qualquer tributo está no campo das limitações materiais à atuação do poder constituinte derivado.

67. De qualquer modo, na remota hipótese de ser dada mão forte à Emenda Constitucional 33/2001, o Judiciário haverá, no mínimo, de considerar intributáveis por meio de ICMS as importações de bens por não-contribuintes de ICMS (af compreendidos os particulares) ocorridas antes do advenho deste ato normativo.

De fato, se foi necessário modificar a Constituição para que tal incidência se desse, é óbvio que tais importações, verificadas antes de 11.12.2001, passam ao largo da incidência desse tributo.

O raciocínio recebeu o aval do STF no AgRg no RE 401.552-8-SP, tendo por agravante o Estado de São Paulo e por agravado o Hospital e Maternidade Brasil S/A (rel. Min. Eros Grau, j. 21.9.2004, v.u.). Esta a ementa do acórdão: "Agravamento regimental em recurso extraordinário – Constitucional – Tributário – Prestador de serviços – Exigência de pagamento do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro – Impossibilidade. 1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada – Inexigibilidade do imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física ou por entidade prestadora de serviço. 2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS – Importação de bens realizada por entidade que, sendo prestadora de serviço, é não-contribuinte do tributo – Inocorrência do fato gerador do tributo e, conseqüentemente, inexigibilidade da exação. 3. Hipótese anterior à promulgação Emenda Constitucional n. 33/2001, que, embora tenha previsto a possibilidade de cobrança do ICMS na importação nas operações efetuadas por quem não

2.8 Casos de não-incidência

Temos para nós que o ICMS não incide quando a mercadoria se completa nas unidades produtivas, mesmo havendo a aplicação de novos materiais.⁶⁸

Também não há incidência quando a mercadoria transita entre setores da indústria integrada, porquanto não são estabelecimentos autônomos, que realizam operações mercantis. Aliás, a tributação neste caso seria sobre "o patrimônio da empresa no *iter* produtivo e não sobre a circulação de mercadorias".⁶⁹

Igualmente, não é devido ICMS "na movimentação de bens de produção própria para autoconsumo, porque ainda nesta hipótese não há transferência da posse ou propriedade nem movimentação do bem no ciclo econômico".⁷⁰

O ICMS também não incide nos casos de imunidade (operações com livros, jornais, periódicos e papel de imprensa, exportação de produtos industrializados, operações com ouro, quando definido em lei como instrumento cambial ou ativo financeiro etc.). Este tema será retomado na segunda parte desta obra.

2.9 Base de cálculo

Base de cálculo é dimensão da materialidade do tributo. É ela que dá critérios para mensurar o *fato impositivo tributário*. Geraldo Ataliba a define como sendo a "perspectiva mensurável do aspecto material

seja contribuinte habitual do imposto, não prescinde de integração legislativa para disciplinar a realização da compensação do tributo, de modo a conferir efetividade ao princípio constitucional da não-cumulatividade da exação – Agravamento regimental não provido".

No mesmo sentido o TJSP, na Ap. cível 205.788-5/8, da comarca de Bauru, tendo por apelante o Instituto de Tomografia Axial Computadorizada de Bauru S/C e por apelado o Delegado Regional Tributário de Bauru (rel. Des. Laerte Sampaio, v.u.). A ementa do *decisum* assim está redigida: "Ocorrida a entrada da mercadoria estrangeira em território nacional antes da vigência da Emenda Constitucional n. 33, de 11.12.2001, merece aplicado à hipótese o disposto no art. 4º da Lei n. 87/1996, que entende ser requisito da incidência do tributo a caracterização da circulação da mercadoria como exercício do comércio quer pela habitualidade, quer pelo volume – Recurso provido".

68. STF, *Lex-JSTF* 102/210.

69. Marco Aurélio Greco e Anna Paola Zonari, ob. cit., p. 149.

70. Idem, *ibidem*, p. 149.

da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*".⁷¹ Evidentemente, deve ser apontada na lei, já que também ela está submetida ao regime da reserva legal.

Para total garantia do contribuinte de que está sendo tributado nos termos da Constituição, exige-se uma *correlação lógica* entre a base de cálculo e a *hipótese de incidência* do tributo. Por quê? Porque a base de cálculo é índice seguro para a identificação do aspecto material da *hipótese de incidência*, que confirma, afirma ou infirma (caso em que o tributo torna-se incobrável, por falta de *coerência interna* na norma jurídica que o instituiu).

Transplantando estas noções, apenas bosquejadas, para o ponto que faz aqui nosso interesse, temos que a base de cálculo do ICMS deve necessariamente ser uma medida da operação mercantil realizada.

E foi o que, corretamente, fez o legislador ordinário, ao estabelecer que a base de cálculo do tributo é o "valor de que decorrer a saída da mercadoria".⁷²

Embora parcialmente inconstitucional (conforme demonstraremos mais adiante), deve ser considerado, *para fins de concurso*, o art. 24, § 1º, da Lei paulista 6.374/1989, que manda incluir na base de cálculo do ICMS: "1 – todas as importâncias, despesas acessórias, juros, acréscimos, bonificações ou outras vantagens a qualquer título recebidas pelo contribuinte, excluídos os descontos ou abatimentos incondicionalmente concedidos; 2 – frete relativo a transporte intramunicipal, intermunicipal ou interestadual, se cobrado em separado pelo próprio remetente ou se realizado por sua conta e ordem; 3 – o montante do imposto sobre produtos industrializados, salvo quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar o fato gerador de ambos os impostos; 4 – o montante do imposto sobre produtos industrializados na operação realizada por estabelecimento simplesmente equiparado a industrial pela legislação relativa ao imposto federal; 5 – o montante dos tributos, contribuições e demais importân-

71. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6ª ed., 7ª tir., São Paulo, Malheiros Editores, 2005, p. 108.

72. A base de cálculo do ICMS não é o *valor acrescido* ou *agregado*. Chega-se ao *valor acrescido*, só depois de aplicar-se, à base de cálculo (valor da operação mercantil realizada), o esquema de deduções exigido pelo *princípio da não cumulatividade* (montante de ICMS devido nas operações mercantis anteriores).

cias cobradas ou debitadas ao adquirente e incorridas até o embarque, inclusive, na saída de mercadoria para o exterior; 6 – a importância cobrada a título de montagem e instalação, nas operações com máquina, aparelho, equipamento, conjunto industrial e outro produto, de qualquer natureza, quando o estabelecimento remetente ou outro do mesmo titular tenha assumido contratualmente a obrigação de entregá-lo montado para uso".

Também para fins de concurso devemos aceitar que "o montante do imposto integra sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle" (art. 33 da Lei paulista 6.374/1989). A berrante inconstitucionalidade desta orientação será demonstrada em capítulo apartado.

2.10 Alíquota

A *alíquota* é o critério legal, normalmente expresso em percentagem (%), que, conjuntado à base de cálculo, permite discernir o *quantum debeatur* (quantia devida, a título de tributo). A alíquota pode variar, inclusive num mesmo tributo (alíquota progressiva), mas não deve imprimir-lhe feições confiscatórias (art. 150, IV, da CF), aguilhoando, assim, o direito de propriedade (arts. 5º, XXII, e 170, II, da CF). Ademais, em relação aos impostos, deverá tornar efetivo o *princípio da capacidade contributiva*, encartado na primeira parte do § 1º do art. 145 da CF ("Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte ...").

É sempre bom repisar-mos que a alíquota também está submetida ao *princípio da estrita legalidade*, devendo, portanto, ser fixada por meio de lei.

No caso do ICMS, no entanto, algumas peculiaridades precisam ser estudadas.

Não se nega que também as alíquotas do ICMS devem ser fixadas por meio de lei ordinária (dos Estados-membros e do Distrito Federal).

Mas as entidades tributantes não têm inteira liberdade para disciplinar o assunto.

Com efeito, estatui o art. 155, § 2º, V, da CF: "§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) V – é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela

maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; (...)"

Portanto, compete ao Senado, por iniciativa de um terço de seus membros, fixar, por meio de resolução, aprovada por *maioria absoluta*, as alíquotas mínimas do ICMS para as operações internas. Nenhum Estado nem o Distrito Federal poderão cobrar ICMS, para tais operações, abaixo do patamar fixado pela resolução do Senado. Faltará *fundamento de validade* à lei local que desconsiderar este percentual mínimo. E uma nova deverá ser rapidamente editada, para que não se estabeleça uma situação anômala (ICMS sem alíquota e, portanto, incobrável).

Mas o próprio Senado, agora por iniciativa da maioria absoluta e aprovação de dois terços de seus membros, poderá também editar resolução, estabelecendo as alíquotas máximas do ICMS, sempre para as operações internas. Esta medida, como o próprio dispositivo constitucional esclarece, visa neutralizar abusos que estejam ocorrendo entre os Estados ou entre estes e o Distrito Federal. O teto fixado por meio desta resolução terá o efeito de *cassar eficácia* às leis locais que o ultrapassarem, havendo a necessidade da edição de novas, ajustadas aos novos percentuais.⁷³

Salientamos que estas resoluções não poderão fixar as alíquotas do ICMS, mas, apenas, suas *alíquotas mínimas* e suas *alíquotas máximas*.

Este é um nítido caso de resolução reguladora de "limitações constitucionais ao poder de tributar". Melhor explicitando, a Constituição, no dispositivo em exame, contém uma limitação à competência estadual e distrital para tributar, por meio de ICMS, que a resolução do Senado poderá regular.

É evidente que as alíquotas do ICMS são estabelecidas pelo legislador ordinário de cada Estado-membro e do Distrito Federal. Apenas, a Constituição deu à União, representada pelo Senado, a possibilidade de, para evitar eventuais abusos, estabelecer parâmetros mínimos e

73. Não nos parece que as leis estaduais e distritais continuem a irradiar efeitos, na parte em que há compatibilidade. Tal entendimento parte da premissa, falsa, de que a resolução do Senado é hierarquicamente superior à lei local. Na verdade, tanto uma quanto outra buscam seu fundamento de validade diretamente na Constituição e têm âmbitos de incidência nela perfeitamente delimitados.

máximos que a legislação local deverá observar. Segundo nos parece, esta verdadeira "válvula de escape" do sistema foi concebida para ser utilizada se houver interesse nacional em evitar grandes disparidades entre os Estados-membros (ou entre estes e o Distrito Federal), na tributação por via de ICMS.

Claro está que o Senado, ao desempenhar esta importantíssima tarefa, deverá observar o *princípio federativo* e o *princípio da autonomia distrital*. Melhor dizendo, terá que ser bastante criterioso no fixar quer as alíquotas mínimas, quer as máximas, de modo a não anular a autonomia das pessoas que tributam por meio de ICMS. Eventuais excessos poderão, por óbvio, ser submetidos ao prudente crivo do STF (cf. art. 102, I, "F", da CF).

Note-se, ainda, que o Senado não pode fixar nem as alíquotas mínimas, nem as máximas para as operações interestaduais e as de exportação.⁷⁴

As alíquotas para as operações interestaduais e as de exportação são fixadas livremente pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal, desde que isto não imprima ao ICMS feições confiscatórias (infringindo, assim, o art. 150, IV, da CF), nem se frustre o disposto no art. 155, § 2º, XII, "g", da CF (que prevê a celebração de convênios entre os Estados e o Distrito Federal, para regular a forma como serão concedidos e revogados isenções, incentivos e benefícios fiscais).

Mas, no que concerne às operações interestaduais, o assunto não ficou ao total alvedrio das entidades tributantes, porque a Carta Magna, em seu art. 155, § 2º, VI, VII e VIII, estatuiu: "§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) VI – salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, 'g', as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais; VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; VIII – na hipótese da alínea 'a' do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; (...)".

74. A CF de 1967/1969, em seu art. 23, § 5º, autorizava o Senado a fixar as *alíquotas máximas* para tais operações.

Portanto, a menos que os Estados e o Distrito Federal conveniem de modo diverso (nos termos do art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF), a resolução do Senado não poderá fixar, para as alíquotas internas, percentuais inferiores aos previstos para as operações interestaduais.

Isto justamente para não prejudicar o comércio entre os Estados-membros e entre estes e o Distrito Federal. Se as alíquotas internas fossem inferiores às interestaduais, poderia haver uma “guerra fiscal” entre as entidades tributantes, já que os contribuintes do ICMS sentir-se-iam desestimulados a praticar operações mercantis quando os destinatários das mercadorias ou dos serviços estivessem localizados no território de outra pessoa política.

Ademais, quando as operações destinarem a mercadoria a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á obrigatoriamente a *alíquota interestadual* quando o destinatário for contribuinte do imposto (isto é, quando também ele praticar operações mercantis), e a *alíquota interna* quando não for (isto é, quando for um mero particular, que não pratica operações mercantis). Na primeira hipótese (quando o destinatário for contribuinte do ICMS), o Estado da localização do destinatário (ou o Distrito Federal, no caso do destinatário lá estar localizado) é que tem jus à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, se, obviamente, forem diversas.

Note-se que, no caso, estamos diante de duas obrigações tributárias distintas, já que têm sujeitos passivos, aspectos espaciais, aspectos temporais e aspectos quantitativos diferentes. Deveras, o remetente da mercadoria deverá pagar ICMS à pessoa política de origem (Estado ou Distrito Federal), no momento da saída, adotada a alíquota interestadual e o destinatário da mercadoria, ICMS (outro) à pessoa política de destino, no momento da entrada e, agora, com o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

2.10.1 Percentuais

A alíquota deste ICMS só pode ser um percentual sobre o valor da operação mercantil realizada.

A legislação paulista (Lei paulista 6.374/1989, art. 34, *caput*, com alterações da Lei 10.619/2000, arts. 1º, XVIII, e 2º, IV, e §§ 1º, 4, e 4º; Lei 6.556/1989, art. 1º; Lei 10.477/1999, art. 1º, Resoluções do Senado Federal 22, de 19.5.1989, e 95, de 13.12.1996) estabeleceu que este percentual é: a) nas operações internas ou naquelas que se tiverem iniciado no exterior, de 18%; b) nas operações interestaduais que destinarem

mercadorias a contribuintes localizados nos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo, de 7%; c) nas operações interestaduais que destinarem mercadorias a contribuintes localizados nos Estados das regiões Sul e Sudeste, de 12%; d) nas operações que destinarem mercadorias ao exterior, de 13%; e) nas operações, ainda que se tiverem iniciado no exterior: 1) 25%, tratando-se de operações com: bebidas alcoólicas; fumo e seus sucedâneos manufaturados; perfumes e cosméticos; peleterias e suas obras e peleterias artificiais; motocicletas de cilindrada superior a 250 centímetros cúbicos; asas-delta, balões e dirigíveis; embarcações de esporte e de recreio; armas e munições, suas partes e acessórios; fogos de artifício; trituradores domésticos de lixo; aparelhos de sauna elétricos; aparelhos transmissores e receptores (do tipo *walkie-talkie*); binóculos, jogos eletrônicos de vídeo (videojogo); bolas e tacos de bilhar; cartas para jogar; confetes e serpentinas; raquetes de tênis; bolas de tênis; e esquis aquáticos; 2) 12% nas operações com arroz, feijão, pão, sal, farinha de mandioca, charque ou produto comestível resultante do abate de ave, de coelho ou de gado, em estado natural, resfriado ou congelado; 3) 12% nas operações com ave, coelho ou gado bovino, suíno, caprino ou ovino, vivo; 4) 12% nas saídas de pedra e areia; 5) 12% nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e de processamento de dados, implementos e tratores agrícolas, observada a relação dos bens alcançados por este item, constantes em relação elaborada pela Secretaria da Fazenda, que poderá, também, estabelecer disciplina de controle (Lei paulista 7.535/1991); e 6) 12% no fornecimento de alimentação, bebida ou outra mercadoria por qualquer estabelecimento, incluídos os serviços que lhe sejam inerentes, bem como nas saídas de refeições realizadas por empresas preparadoras de refeições coletivas, excetuando, em qualquer dessas hipóteses, o fornecimento ou a saída de bebidas (Lei 8.198, art. 2º), em que, como vimos, a alíquota é de 25%; e f) na operação que destinar mercadoria a pessoa não contribuinte localizada em outro Estado, 17%, ou, tratando-se das operações referidas na letra anterior (“e”), as alíquotas ali mencionadas (v.g., nas operações com armas de fogo, 25%).

Chamamos a atenção do leitor para manter a legislação do ICMS atualizada, porque estes percentuais podem ser alterados a qualquer momento.

2.11 Questões conexas

Vamos, em seguida, estudar algumas questões importantes que giram em torno do ICMS sobre operações mercantis.

2.11.1 Cooperativas de consumo. Sua intributabilidade por via de ICMS enquanto praticam atos típicos

Discute-se se as cooperativas de consumo,⁷⁵ enquanto praticam atos típicos, sujeitam-se ao ICMS. Entendemos, sem embargo de dou-tas opiniões em sentido contrário, que *não*. Vejamos.

Conforme dispõe a Lei 5.764, de 16.12.1971, diploma disciplina-dor do cooperativismo, podem ser criados, no Brasil, vários tipos de cooperativas: as *de consumo*, as *de vendas em comum*, as *de produ-ção agrícola*, as *de produção industrial e artesanal*, as *de beneficia-mento*, as *de pesca* e outras que a vida econômica e social vier a exigir.

Todos os tipos de cooperativas – e, portanto, também as de con-sumo – devem obedecer aos postulados insertos nos arts. 3º e 4º da aludida lei:

“Art. 3º. Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem ob-jetivo de lucro.

“Art. 4º. As cooperativas são sociedades de pessoas, de forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas à falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo se das demais sociedades pelas seguintes características: (...)”

O exame destes dispositivos legais revela-nos ser imprescindível, para que a cooperativa exista juridicamente, a celebração, pelos asso-ciados (cooperados), de um *contrato social* constituidor da entidade (a cooperativa). Por igual modo, indica-nos que as cooperativas são *sociedades de pessoas*, de *natureza civil* (foi afastada, pelo diploma vigente, a cooperativa mercantil, antes autorizada pelo Decreto-lei 22.239, de 19.12.1932, hoje revogado pela Lei 5.764/1971).

Muito bem, podem os Estados e o Distrito Federal exigir ICMS sobre a transferência de coisas da cooperativa de consumo para seus associados?

75. As cooperativas de consumo também são chamadas “cooperativas de compras em comum” porque, nelas, as pessoas formam sociedades que realizam aquisições de bens no atacado, para repassá-los aos associados. Com tal expediente, os preços suportados pelos cooperados acabam sendo mais reduzidos do que aque-les que suportariam na praça, como simples consumidores finais.

V., a respeito deste interessante assunto, o livro *Tributação das Cooperati-vas*, de Renato Lopes Echo (São Paulo, Dialética, 1998).

Estamos que não, já que na entrega de coisas pela cooperativa de consumo a cooperado não há “operação relativa à circulação de mer-cadoria”.

Por outro giro verbal, a cooperativa de consumo não deve reco-lher ICMS quando entrega, a seus associados, bens que adquire no mercado, em nome e para consumo destes.

É evidente que, no caso, o ICMS não pode incidir, porque a coo-perativa, na verdade, age em nome e por conta dos cooperados, como se consumidora final fosse. Quando lhes entrega os bens adquiridos, em rigor não lhes transfere a propriedade dos mesmos, que, desde o momento da aquisição, já era dos próprios cooperados. A cooperativa apenas os representou no ato de aquisição. Não há, pois, na espécie, operação mercantil.

Conforme já vimos, um ato jurídico somente tipifica uma *opera-ção mercantil* quando: a) disciplinado pelo Direito Comercial; b) pra-ticado dentro de um conjunto de atividades empresariais; c) tem por objeto uma mercadoria; e d) visa ao lucro.

Pois bem. Nenhum destes requisitos está presente no agir das cooperativas.

De fato, a cooperativa, inclusive a *de consumo*, tem, no Brasil, natureza civil (art. 4º da Lei 5.764/1971). O ato cooperativo é, destar-te, disciplinado pelo Direito Civil; não pelo Direito Comercial. Des-dobrando a idéia, a cooperativa é sempre *sociedade simples* (art. 982, parágrafo único, do CC⁷⁶), que, como nos ensina Maria Helena Diniz, não passa de uma sociedade civil.⁷⁷

76. CC, art. 982, parágrafo único: “Independentemente de seu objeto, consi-dera-se empresária a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa”.

77. A respeito do assunto, assim se pronunciou esta estudiosa: “As pessoas jurídicas de direito privado, instituídas por iniciativa de particulares, conforme o art. 44, I a III, do Código Civil, dividem-se em: fundações particulares, associações, sociedades (*civis ou simples* e empresárias) e, ainda, partidos políticos” (*Curso de Direito Civil Brasileiro*, 9ª ed., vol. 1, São Paulo, Saraiva, 1993, p. 210). E, mais adiante: “A sociedade simples, por sua vez, é a que visa fim econômico ou lucrativo, que deve ser repartido entre os sócios, sendo alcançado pelo exercício de certas pro-fissões ou pela prestação de serviços técnicos (CC, arts. 997 a 1.038). Por exemplo: uma sociedade imobiliária (...); uma sociedade que presta serviços de pintura (...); que explora o ramo hospitalar ou escolar; que presta serviços de terraplenagem (...); uma sociedade cooperativa (CC, arts. 982, parágrafo único, 1.093 a 1.096). Mesmo que uma sociedade civil venha a praticar, eventualmente, atos de comércio, tal fato não a desnatura, pois o que importa para identificação da natureza da socie-dade é a atividade principal por ela exercida (...)” (idem, *ibidem*, p. 227 – grifamos).

Ademais, esta sociedade civil não tem fins lucrativos, já que os eventuais resultados econômicos positivos obtidos com a prática dos atos cooperativos não são integrados ao patrimônio da entidade, mas distribuídos entre os cooperativados, na proporção das atividades por eles desenvolvidas.

A par disto, não se configura, no ato cooperativo, a “contraposição”, característica do ato mercantil. Neste sentido, aliás, a letra expressa do art. 79 da Lei 5.764/1971 (“O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria”). Portanto, não é praticado num contexto de atividades empresariais.

Por fim, o bem que a cooperativa transfere ao cooperado não é uma mercadoria, já que não se destina à mercancia. É *res extra commercium* (que, no futuro, poderá, até, ser reintroduzida no comércio).

Geraldo Ataliba destacou estes aspectos:

“O ato pelo qual a cooperativa de consumo – que comprou uma coisa em nome do cooperado – lhe transfere essa coisa, não é ato mercantil por lhe faltarem os elementos *lucro* como fim e *mercadoria* como objeto; além do mais, não é regido pelo Direito Mercantil (Comercial). Todas as relações cooperativa-cooperado são regidas pelo Direito Civil, *ex vi legis*.

“(…)”

“Daí podermos afirmar que não incide ICMS sobre a movimentação de bens entre cooperativa e cooperados, porque esta configura ato cooperativo, não regido pelo Direito Mercantil e, pois, não configurando, para nenhum efeito, operação relativa a circulação de mercadorias.

“Por isso, é unânime a doutrina em salientar que o ato cooperativo não tem cunho de alteridade, elidindo o lucro, o proveito, o sobrepreço que precisamente caracteriza o ato mercantil.”⁷⁸

No ato cooperativo típico inexistem negócio mercantil e mutação da titularidade da coisa. É que a cooperativa atua em nome, por conta e em benefício do cooperado. No dizer expressivo de Waldírio Bulgarelli, ela é uma “projeção do cooperado”.⁷⁹

78. “ICM – Não incidência sobre ato cooperativo”, *RD Tributário* 2/98-99 – os grifos estão no original (substituímos, no segundo parágrafo, a sigla “ICM” pela sigla “ICMS”).

79. *Regime Tributário das Cooperativas*, São Paulo, Saraiva, p. 18.

Notemos, ademais, que se a cooperativa de consumo tivesse de recolher ICMS ao entregar os bens a seus associados, restariam frustrados os designios da legislação cooperativista.

A cooperativa de consumo visa distribuir, com vantagens econômicas, entre seus associados, bens que, em nome deles, adquire. Estes atos cooperativos típicos não se confundem com os atos de comércio já que lhes falta o componente lucro, característico dos atos mercantis.

Tais idéias encontram em José Souto Maior Borges total acolhida, como depreendemos da leitura deste trecho: “Quando a cooperativa adquire de terceiro qualquer produto e o entrega a seus associados, essa operação não é operação de mercado. É feita por delegação contratual característica do regime cooperativista, exclusivamente para consumo. Simples entrega desses produtos, não caracteriza assim transferência de propriedade de *mercadoria*, mas simplesmente de produtos ou gêneros. Subtraídos do processo econômico circulatório, esses produtos não mais podem ser, enquanto destinados aos associados, mercadorias. São coisas fora do comércio que, nada obstante, poderão, *ad futuram* nelé serem eventualmente reintroduzidas. Mas só com sua reintrodução no mercado revestir-se-ão da qualidade de mercadorias e pois serão tributáveis pelo ICMS, sem nenhum óbice constitucional. Recorde-se que a distinção entre coisa móvel e mercadoria é de gênero para com a espécie. E, a especificidade da mercadoria decorre precisamente da sua destinação; bens móveis que se destinam a comercialização”.⁸⁰

Portanto, as cooperativas de consumo, enquanto abastecem seus associados, não praticam operações mercantis. Não devem, pois, ser tributadas por via de ICMS, enquanto se mantiverem no exercício das atribuições consubstanciadas no *ato cooperativo*, isto é, enquanto se limitarem a entregar bens a seus associados.

Evidentemente, a venda que a cooperativa efetua a terceiro (não-cooperado) está sujeita ao ICMS. É que, neste caso (e só neste caso), ela pratica uma operação mercantil. Está envolvida com a prática de *ato de comércio*.

Extrapolando suas atividades a cooperativa de consumo que pratica operações com pessoas não-associadas. Tais procedimentos configuram atos “mercantis”, alcançáveis pelo ICMS.

80. “Não incidência do ICM sobre atos cooperativos típicos”, *RD Tributário* 4/66 – os grifos são do autor (substituímos a sigla “ICM” pela sigla “ICMS”).

O Decreto-lei 406/1968 vem ao encontro de nossa opinião, ao estabelecer, no inciso I do § 1º de seu art. 6º, que “consideram-se também contribuintes as sociedades civis de fins econômicos, inclusive as cooperativas que pratiquem com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias” (grifamos).

Como podemos facilmente notar, este inciso não alcança as cooperativas de consumo que se limitam a manter relações com seus associados. Estas operações são realizadas com coisas fora de comércio, inalcançáveis, portanto, pelo ICMS.

A interpretação, por nós proposta, harmoniza-se com a diretriz contida no art. 146, III, “c”, da CF (“cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”).

2.11.2 Sujeição passiva indireta (responsabilidade tributária)

No mais das vezes, os tributos são cobrados das pessoas que realizam seus fatos impositivos, isto é, dos próprios contribuintes.

Não raro, porém, por razões de expediência administrativa, vêm arrecadados, pelo menos num primeiro momento, dos responsáveis tributários, vale dizer de terceiras pessoas juridicamente relacionadas com os contribuintes.

O legislador utiliza-se deste expediente para evitar a sonegação e facilitar a ação fiscalizatória do Estado.

Isto também acontece no campo do ICMS.

De fato, o Poder Público tem sentido a necessidade de arrecadar o ICMS de terceiros, que não os contribuintes, por uma série de fatores. Dentre eles, merecem destaque: a) a impossibilidade prática de, em muitos casos (produtores agropecuários, pequenos bares, postos de gasolina etc.), atingir-se diretamente o contribuinte (o realizador do fato impositivo); e b) a imprescindibilidade de maior eficiência na arrecadação.

É certo que a doutrina mais tradicional, fulcrada no art. 121, parágrafo único, II, do CTN e nas lições clássicas de Rubens Gomes de Sousa,⁸¹ admite tranquilamente a tributação do “responsável tributá-

81. *Compêndio de Legislação Tributária* (ed. Póstuma), São Paulo, Resenha Tributária, 1975, pp. 91-94.

rio” (sujeito passivo indiretamente relacionado com o fato impositivo, que a lei coloca na contingência de pagar o tributo em nome e por conta do contribuinte). Todavia, o instituto da responsabilidade tributária deve ser utilizado com grande cautela, para que não se atropelem princípios constitucionais.

A responsabilidade tributária admite duas modalidades: responsabilidade por transferência e responsabilidade por substituição.

Na responsabilidade por transferência o dever de pagar o tributo, tendo nascido na pessoa do contribuinte, desloca-se, pela ocorrência de um fato novo, prestigiado pela lei, à pessoa do sujeito passivo indireto. Admite três modalidades: solidariedade, sucessão e responsabilidade legal.

Já, na responsabilidade por substituição o dever de pagar o tributo já nasce, por expressa determinação legal, na pessoa do sujeito passivo indireto.

Estudaremos, em seguida, ainda que de modo sumário, tanto a responsabilidade por substituição como a responsabilidade por transferência, no ICMS.

2.11.2.1 Responsabilidade por substituição no ICMS

De um modo geral, tem-se entendido que o legislador pode, com inteira liberdade e tendo em vista apenas as conveniências administrativas, adotar a figura da substituição.

Nada menos exato.

Com efeito, a Constituição, expressa ou implicitamente, já aponta o sujeito passivo possível de cada tributo, isto é, a pessoa que poderá, pela lei, ser colocada na contingência de efetuar seu pagamento, após, é claro, a ocorrência do fato impositivo.

Em princípio, como vimos no início deste trabalho (item 2), deve ser colocada na contingência de pagar o tributo a pessoa que faz nascer o tributo, realizando seu fato impositivo. Esta idéia, aliás, transparece cristalina no próprio CTN, quando, em seu art. 121, parágrafo único, I, estabelece que o contribuinte é a pessoa que tem “relação pessoal e direta” com o fato impositivo.

Apenas o realizador do fato impositivo deve ter seu patrimônio diminuído como consequência da tributação.

É com base nestas idéias que há de ser utilizado o mecanismo da substituição.

Assim, o substituto deve ter garantidos, pela lei, meios ágeis e efetivos para obter, junto ao substituído, um pronto ressarcimento. Do contrário, o substituído estará pagando tributo a título alheio, o que contraria as diretrizes maiores do sistema constitucional tributário brasileiro.

Quem deve, afinal, ser alcançado pela tributação é o contribuinte (o "sujeito passivo possível", apontado na Constituição). A substituição não pode ser utilizada pelo legislador para mudar o "sujeito passivo possível" do tributo, subvertendo os ditames constitucionais.

Não é por outra razão que o art. 128 do CTN exige que o responsável esteja, de algum modo, vinculado ao *fato imponible tributário*. Só assim ele terá meios efetivos de obter o ressarcimento (junto ao contribuinte).

Em suma, a substituição só é possível quando a lei dá, ao substituto, garantias jurídicas de pronto reembolso da parte do substituído.

Na prática, porém, isto não vem acontecendo. Não, pelo menos, no campo do ICMS.

Como acabamos de afirmar, tem-se multiplicado o fenômeno da substituição tributária no ICMS.

Realmente, com o fito de estancar a sonegação deste imposto e, também, de facilitar os trabalhos fiscalizatórios, o ICMS está sendo cada vez mais exigido não do realizador do *fato imponible*, mas de terceira pessoa, antes mesmo da própria ocorrência da operação mercantil.

Esta prática, que as autoridades fazendárias aplaudem, não resiste, porém, ao teste da constitucionalidade. Vejamos.

Procuramos demonstrar que o ICMS só pode ser exigido após a prática da operação mercantil. Para que se dê a regular cobrança deste tributo, cada *fato imponible* deve ser isoladamente considerado. Demais disso, sua base de cálculo há de ser, sempre, o valor, certo e determinado, da operação mercantil realizada. Qualquer alteração deste quadro desvirtuará o *arquétipo constitucional* do imposto (que deixará, assim, de ser sobre *operações mercantis*).

Nestes pontos são vedadas presunções, antecipações, estimativas etc., sob pena de burla flagrante aos princípios constitucionais que informam também a tributação por via de ICMS.

Antes de prosseguirmos em nossa argumentação, já adiantamos que a Emenda Constitucional 3/1993, introduzindo um dispositivo na

Constituição (§ 7^a do art. 150) que autoriza a *tributação de fato futuro*, padece de incontornável inconstitucionalidade (por vulneração de "cláusula pétrea"), porquanto passa por cima do princípio da segurança jurídica da tributação (v. Capítulo IV, *infra*, "A Manifesta Inconstitucionalidade da Substituição Tributária 'para Frente', no ICMS").

Apoiados nestas idéias, facilmente percebemos que o art. 28 da Lei paulista 6.374/1989 afastou-se dos trilhos constitucionais, ao estabelecer: "Art. 28. No caso de sujeição passiva por substituição, com responsabilidade atribuída em relação às subseqüentes operações, a base de cálculo é o preço máximo ou único de venda pelo contribuinte substituído, fixado pelo fabricante ou pela autoridade competente, ou, na falta desse preço, o valor da operação praticado pelo substituto, incluídos os valores correspondentes a fretes e carretos, seguros, impostos e outros encargos transferíveis ao varejista, acrescido de percentual de margem de lucro estabelecido pela legislação".

Este artigo impõe ao substituto (que pagará antecipadamente o ICMS) o encargo de apurar a base de cálculo do imposto que seria devido pelo substituído (em geral o varejista), levando em conta o *preço máximo ou único de venda e outros valores* (fretes, carretos, seguros etc.), que nada têm a ver com a operação mercantil propriamente dita. O mesmo artigo autoriza a legislação a fixar a "margem de lucro" do varejista.⁸²

É o quanto basta para que possamos proclamar com convicção que de ICMS não mais se cogita, já que sua base de cálculo não é o valor real da operação mercantil realizada pelo substituído (que, aliás, só pode ser apurado após a transferência da titularidade da mercadoria), mas um valor presumido e totalmente aleatório.

De fato, mesmo quando o preço de venda ao consumidor final é tabelado, nada impede que o varejista, atendendo às leis de mercado, venda a mercadoria por preço inferior. Neste caso, o substituto terá pago quantia superior à devida, pelo substituído, a título de ICMS.

Isto sem falarmos na possibilidade, não tão remota, da mercadoria perecer ou ser furtada, antes do substituído vendê-la ao varejista. Aí, o indébito tributário revela-se em toda a amplitude.

82. Foi o que, dentre outros, fizeram o Convênio 15/1984, em relação a sorvetes, cerveja, chope, refrigerante, cimento e outros, e o art. 171, I, do *Regulamento do ICMS* (São Paulo), no que concerne a partes, peças e acessórios de veículos (*obs.: considerar válidos estes diplomas, para fins de concurso à Procuradoria do Estado de São Paulo*).

Na verdade, o ICMS só pode ser exigido de quem pratica a operação mercantil e, obviamente, após ela ter se efetivado. Sua base de cálculo só pode ser o valor desta mesma operação mercantil.

Nenhuma razão de ordem prática – como, por exemplo, a dificuldade de evitar-se a *evasão fiscal* nas vendas a varejo – é suficientemente forte para justificar a burla ao “Estatuto do Contribuinte”, criada pela Constituição Federal.

Que o Estado multiplique sua ação fiscalizatória (dentro da lei), mas não transforme a tributação num instrumento de arbítrio e insegurança.

Apesar de tudo, temos que levar em conta, *para fins de concurso*, que a legislação do ICMS, no Estado de São Paulo – tanto quanto nas demais pessoas políticas tributantes – prevê muitas hipóteses de substituição tributária.

Assim, por exemplo, o remetente é considerado sujeito passivo por substituição, nas operações efetuadas por representante, mandatário, comissário, gestor de negócio ou adquirente de mercadorias, quando estes forem dispensados, pelo Fisco, de inscrição no cadastro de contribuintes. Também é considerado sujeito passivo por substituição, o fabricante de cigarros, em relação ao ICMS devido nas subsequentes saídas dessas mercadorias, efetuadas por quaisquer outros contribuintes.

Estas e outras hipóteses vêm contempladas no art. 8º da Lei paulista 6.374/1989, que, embora de constitucionalidade duvidosa, deve ser considerado pelos candidatos.

O aprofundamento do assunto – com a apresentação de nossa opinião pessoal – será feito, conforme já anunciamos, no Capítulo IV.

2.11.2.2 Responsabilidade por transferência no ICMS

O instituto da responsabilidade por transferência, nas suas três modalidades (solidariedade, sucessão e responsabilidade legal), é largamente utilizado no campo do ICMS.

Assim, por exemplo, a legislação paulista considera responsáveis pelo pagamento do ICMS devido, o armazém geral e o depositário a qualquer título: *a)* na saída de mercadoria depositada por contribuinte de outro Estado ou do Distrito Federal; *b)* na transmissão de propriedade de mercadoria depositada por contribuinte de outro Estado ou do Distrito Federal; e *c)* no recebimento ou na saída de mercadoria sem

documentação fiscal (agora solidariamente com quem deixou de emití-la). Também considera responsável pelo pagamento deste tributo o transportador: *a)* em relação à mercadoria proveniente de outro Estado ou do Distrito Federal para entrega a destinatário incerto em território paulista; *b)* em relação à mercadoria negociada durante o transporte (agora solidariamente com o proprietário da mercadoria); *c)* em relação à mercadoria aceita para despacho ou transporte sem documentação fiscal (também solidariamente com o proprietário da mercadoria); e *d)* em relação à mercadoria entregue a destinatário diverso do indicado na documentação fiscal (ainda solidariamente com o proprietário da mercadoria). Igualmente considera responsáveis pelo pagamento do ICMS devido o arrematante (em relação à saída de mercadoria objeto de arrematação judicial) e o leiloeiro (em relação à saída de mercadoria objeto de alienação em leilão). Estes e outros casos de responsabilidade por transferência encontram-se disciplinados no art. 9º da Lei paulista 6.374/1989, que, embora questionável, sob o ângulo da constitucionalidade, deve ser aceito, *para fins de concurso*.

Digno de nota, também, é o art. 10 da mesma Lei 6.374/1989, que considera também responsáveis pelo pagamento do ICMS devido: “I – solidariamente, a pessoa natural ou jurídica, pelo débito fiscal do alienante, quando venha a adquirir fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, na hipótese de cessação por parte deste da exploração do comércio, indústria ou atividade; II – solidariamente, a pessoa, natural ou jurídica, pelo débito fiscal do alienante, até a data do ato, quando adquirir fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra denominação ou razão social, ou sob firma ou nome individual, na hipótese do alienante prosseguir na exploração ou iniciar, dentro de 6 (seis) meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão; III – a pessoa jurídica que resulte de fusão, transformação ou incorporação, pelo débito fiscal da pessoa jurídica fusionada, transformada ou incorporada; IV – solidariamente, a pessoa jurídica que tenha absorvido patrimônio de outra em razão de cisão, total ou parcial, pelo débito fiscal da pessoa jurídica cindida, até a data do ato; V – o espólio, pelo débito fiscal do *de cujus*, até a data da abertura da sucessão; VI – o sócio remanescente ou seu espólio, pelo débito fiscal da pessoa jurídica extinta, caso continue a respectiva atividade, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma individual; VII – solidariamente, o sócio, no caso de liquidação de socieda-

de de pessoas, pelo débito fiscal da sociedade; VIII – solidariamente, o tutor ou o curador, pelo débito fiscal de seu tutelado ou curatelado”.

Sempre de acordo com a Lei paulista 6.374/1989, os casos de solidariedade previstos em seus arts. 9^a e 10 não comportam *benefício de ordem*, “salvo se o contribuinte apresentar garantias ou oferecer em penhora bens suficientes ao total pagamento do débito” (art. 11).

Conseqüentemente, o ICMS pode ser exigido de qualquer dos co-obrigados ou de todos, não lhes sendo dado exigir que primeiro se tente a cobrança do débito tributário do contribuinte, isto é, do realizador da operação mercantil.

2.11.2.3 Outras considerações

Não queremos encerrar este item, sem enfatizar – na trilha do art. 123 do CTN – que os pactos celebrados entre particulares não têm o condão de sobrepor-se à lei, no que concerne à responsabilidade pelo pagamento do ICMS. Esta é a aplicação, pura e simples, ao assunto em pauta, do vetusto *princípio geral de direito*, pelo qual “a convenção dos particulares não derroga o direito público” (*privatorum conventio iuri publico non derogat* – Ulpiano: L. 45, § 1^a, D., *de regulis iuris*, 50, 17).

Para melhor elucidarmos a idéia, tomemos o seguinte exemplo: é muito comum diretores de empresa que está sendo adquirida por outra, pactuarem, com a adquirente, que suportarão o pagamento do ICMS devido até a data do ato da aquisição. Este pacto vale apenas entre as partes contratantes, não podendo ser oposto ao Fisco.

Assim, se os antigos diretores não cumprirem o avençado, a Fazenda Estadual investirá contra a empresa adquirente. E de nada valerá a esta última exibir o contrato celebrado. É que as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública, para alterar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias. A questão, quando muito, será resolvida entre os particulares envolvidos, que poderão executar o contrato. Tal providência, porém, de nenhum modo repercutirá, junto à Fazenda Pública, que tem o dever de apenas cumprir a lei e, não, convenções particulares.

2.11.3 O ICMS e as vendas financiadas de mercadorias

Nem sempre o consumidor final tem condições econômicas para adquirir “à vista” as mercadorias que deseja ou necessita. O problema

crece de ponto numa época como a nossa, em que se nota um empobrecimento acentuado da chamada “classe média”.

O comércio, adaptando-se a esta incontestável realidade, tem, sempre mais, usado do artifício das “vendas a prazo”, isto é, das vendas financiadas de mercadorias. Nelas, há um acréscimo sobre o valor praticado na venda da mercadoria “à vista”.

E aí surge um problema jurídico, que pode ser assim equacionado: é devido o ICMS sobre a parcela financiada das vendas de mercadorias?

A Fazenda Pública, muito a propósito, dá-se pressa em responder que *sim*. Para ela, tudo faz parte do preço da mercadoria e, por isso, deve integrar a base de cálculo do ICMS.

Mas, uma análise mais cuidadosa do assunto aponta em sentido diametralmente oposto.

O cerne da questão é determinar se os acréscimos financeiros nas operações de venda a prazo de mercadoria integram, ou não, a base de cálculo do ICMS.

Estamos por *não*. O ICMS só pode incidir sobre valores que integram a operação de compra. Ora, nas vendas financiadas de mercadorias, há, apenas, um *aparente aumento* no valor da mercadoria vendida. Dizemos *aparente aumento*, pois a diferença acrescida visa, simplesmente, saldar o *custo do dinheiro*. Entremostra-se, aí – completamente desvinculada da operação mercantil⁸³ (porque lhe faltam os elementos próprios da espécie) –, uma *operação de crédito*.

Adiantamos que, a nosso sentir, tais acréscimos poderiam integrar *aperas* a base de cálculo do IOF (imposto sobre operações financeiras), de competência da União (art. 153, V, da CF). Vejamos.

De fato, as *hipóteses de incidência* do ICMS e do IOF não se confundem.

Já tivemos a oportunidade de demonstrar que o ICMS que aqui nos interessa incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias (operações mercantis). Sua base de cálculo é o valor com que as mercadorias são postas *in commercium*, isto é, o valor da operação mercantil realizada.⁸⁴

83. Tanto isto procede que, havendo inadimplência, por parte do comprador, a ação a ser proposta não pode colimar a recuperação da mercadoria, mas, tão somente, o recebimento do débito, já que a venda foi perfeita e acabada.

84. Esta idéia não se infirma só porque as partes que praticam a operação financeira são as mesmas que acabaram de realizar a operação mercantil. É que

O IOF – como veremos melhor dentro em pouco – incide quando ocorrem operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários. Sua base de cálculo é o “valor do principal entregue ou colocado à disposição do interessado” (cf., inclusive, a Resolução BACEN-6/1983).

No caso das operações de crédito (hipótese que ora importa considerar), o IOF nasce, em tese, quando se dá uma operação financeira, como, por exemplo, no momento em que o crédito é entregue ou posto à disposição do interessado.

Muito bem, retomando nossa linha de raciocínio, o cliente, na compra financiada, após escolher a mercadoria de seu agrado, como não pode (ou não quer) adquiri-la à vista, trata de obter fundos, para pagar o preço combinado. Neste momento, porém, já ocorreu o *fato imponible* (*fato gerador “in concreto”*) do ICMS, com o recebimento da mercadoria.

O tomador do crédito é o próprio adquirente da mercadoria. Ele recebe o montante necessário ao pagamento do bem adquirido (o preço “à vista”) e quita seu débito (isto é, *liquida o preço da venda mercantil*) para com a empresa.

A base de cálculo do ICMS devido é justamente o preço de compra (“à vista”) da mercadoria. É este montante (e só este) que corresponde à compra e venda realizada. Para a empresa vendedora, portanto, pouco importa se a operação mercantil deu-se “à vista” ou “mediante financiamento”, já que, num ou noutro caso, receberá (em decorrência, bem entendido, deste negócio jurídico) o mesmo *preço ajustado* ou, se quisermos, a mesma importância em dinheiro.

Diferenças existem, sim, mas para o adquirente do bem, que assume os encargos financeiros decorrentes do crédito que lhe foi aberto.

Noutros termos, o “custo do dinheiro” (*custo do financiamento*) é assumido pelo adquirente (da mercadoria), junto a quem lhe dá o financiamento. E sobre tal “custo” só poderia eventualmente incidir o IOF. O custo do financiamento (*plus financeiro*) é a base de cálculo

elas são, na realidade, protagonistas de dois negócios jurídicos completamente distintos.

O valor acrescido nas operações de venda financiada tem natureza financeira. Não majora o preço da mercadoria; simplesmente custeia os encargos oriundos do financiamento que possibilitou a compra e venda. Vai daí, que não pode integrar a base de cálculo do ICMS.

possível do IOF. Absolutamente não pode ser integrada na base de cálculo do ICMS.

Tais custos, convém repisarmos, defluem do contrato de financiamento. Não do contrato de compra e venda mercantil, que lhe é lógica e cronologicamente anterior. A compra e venda é negócio distinto do financiamento, que, portanto, não faz parte do *fato imponible* “realizar operação mercantil”. As despesas emergentes do financiamento só poderão ser alcançadas, em tese, por outro tributo: o IOF.

Assim, parece-nos insofismável que os referidos encargos não podem e não devem sujeitar-se ao ICMS.

Melhor explicitando, as despesas emergentes do financiamento não integram o valor da operação mercantil, não podendo, destarte, ser alcançadas pelo ICMS. Se quisermos: os *custos financeiros*, justamente por advirem da *operação de crédito*, correspondem ao *preço do dinheiro mutuado*, e não ao preço da mercadoria.

Pensamos que o seguinte exemplo tornará mais claro nosso pensamento: cliente escolhe uma determinada mercadoria, que custa R\$ 100,00, e a empresa vendedora emite o cupom fiscal por esse valor. Ato contínuo, no mesmo terminal, é emitida uma *fitá detalhe* com um extrato de contrato de financiamento, no qual o cliente reconhecerá o débito no valor de R\$ 110,00, que será pago em quatro parcelas mensais, iguais, de R\$ 27,50 cada.

Vemos, portanto, que, com o dinheiro obtido por meio desta operação financeira, o cliente adquire o bem (por R\$ 100,00) e assume, sempre junto à mesma empresa, o débito decorrente do crédito aberto, devendo restituir-lhe, R\$ 110,00, na forma, no prazo e nas condições pactuadas.

Ora, no exemplo dado, o ICMS incidirá somente sobre os R\$ 100,00 (valor da operação mercantil realizada), sendo devido pelo comerciante; o IOF, eventualmente poderá incidir sobre os R\$ 110,00 (montante do crédito contratado), tendo por contribuinte o tomador do crédito (o mesmo que adquiriu a mercadoria).

Em suma, visualizam-se, aí, dois contratos: um de venda mercantil e outro de financiamento. O ICMS, é claro, só incide sobre a venda.

O próprio Pretório Excelso não discrepa deste entendimento. Sua 2ª Turma, por unanimidade, decidiu: “Embora o financiamento do preço da mercadoria, ou de parte dele, seja proporcionado pela própria

empresa vendedora, o ICM (ICMS) há de incidir sobre o preço ajustado para a venda, pois esse é que há de ser considerado como o valor da mercadoria e do qual decorre a sua saída do estabelecimento vendedor. O valor que o comprador irá pagar a maior, se não quitar o preço nos 30 dias subseqüentes, como faculta o Cartão Especial Mesbla, decorre de opção sua, e o acréscimo se dá em razão do financiamento, pelo custo do dinheiro, e não pelo valor da mercadoria".⁸⁵

Incluir na base de cálculo do ICMS o valor do financiamento da venda da mercadoria tipifica uma irremissível e inconstitucional invasão da competência impositiva da União.

Não se discute que os Estados-membros só podem instituir e cobrar os tributos que a Carta Magna lhes outorgou. Dentre eles figura, como ninguém nega, o ICMS. Entretanto, ao cuidarem deste imposto, não têm competência para tributar operações que não forem mercantis. *A Constituição Federal não abriu exceção alguma no sentido de que o valor do financiamento pode integrar a base de cálculo deste imposto.*

A "fórmula" encontrada pela Administração Fazendária, no pertinente à base de cálculo do ICMS, nas vendas financiadas de mercadorias, confere a este tributo características de *bitributação* (com o IOF), ferindo, deste modo, o *princípio da reserva das competências impositivas*.

Ademais, esta sistemática de cálculo do ICMS faz com que a alíquota recaia não só sobre o preço da mercadoria, senão também, sobre o valor do financiamento. E, como vimos, inexistem, no Texto Supremo, dispositivos capazes de supedanear tal modo de proceder.

2.11.3.1 Aprofundamento da questão

Os grandes magazines (empresas comerciais), para melhor levarem a cabo suas atividades típicas, financiam, sempre que necessário, as compras *à vista* de seus clientes. Quando isto acontece, acrescentam, ao valor das mercadorias, o dos encargos financeiros.

Há, na espécie, como já adiantamos, duas operações completamente distintas: *a)* uma operação de compra e venda mercantil; e *b)* uma operação de financiamento.

85. RE 101.103-3-RS, rel. Min. Aldir Passarinho, j. 18.11.1988, DJU 13.3.1989 (atualizamos, no parêntese, a referência ao tributo).

A operação de compra e venda está concluída quando a empresa vendedora e o comprador colocam-se de acordo⁸⁶ quanto ao *objeto* e ao *preço* (art. 482 do CC⁸⁷). No que atina ao ICMS, o negócio jurídico está perfeito e acabado.⁸⁸ A operação mercantil já se realizou⁸⁹ e exclusivamente sobre ela, isto é, sobre seu valor, incidirá este tributo.

Configura-se, aí, uma *venda a consumidor final*. A base de cálculo do ICMS só pode ser o *valor da operação*, isto é, o valor da compra e venda mercantil efetuada.

Pois bem, concluída a compra e venda, pelo consenso quanto ao objeto do contrato e ao preço da mercadoria, as mesmas partes estipulam o valor do financiamento desta operação. Tal fato – o financiamento – é completamente estranho ao ICMS, podendo ser tributado, eventualmente, por outra pessoa política (a União); nunca pelo Estado-membro.

Não há falar, *in casu*, em operação de venda *a prazo* (circunstância em que poderia prevalecer o entendimento de que o valor da operação é o total pago pelo comprador), *mas, sim*, em *operação de venda financiada* (financiamento). É o que veremos.

2.11.3.1.a Diferenças entre "venda a prazo" e "venda financiada" – A venda a prazo e a venda financiada, conquanto apresentem

86. Está aí bem caracterizada a *compra e venda*. Noutra falar, seus três elementos essenciais (*coisa, preço e consentimento*) estão presentes. A empresa concorda em transferir o domínio da mercadoria ao cliente, recebendo certa importância em dinheiro, que este último concorda em pagar.

Com isso, o contrato de compra e venda torna-se obrigatório, impende assinalar, insuscetível de arrependimento unilateral por qualquer das partes. A empresa obriga-se a transferir o domínio da mercadoria ao comprador e este se compromete a pagar o preço da mesma, em dinheiro.

Voltamos a dizer que o acordo de vontades é *essencial* à formação do contrato de compra e venda. Deveras, o consentimento pressupõe que as partes tenham acordado sobre a coisa e o preço. O consentimento faz nascer o contrato.

87. CC, art. 482: "A compra e venda, quando pura, considerar-se-á obrigatória e perfeita, desde que as partes acordarem no objeto e no preço".

88. Não se subordinando os efeitos jurídicos deste negócio a nenhum evento futuro e incerto, ressalvado em cláusula contratual, estamos diante de compra e venda *pura e simples*, já que, como diria Cunha Gonçalves, o objeto do contrato é certo e seguro.

89. O pagamento do *preço* e a entrega da *coisa* não são requisitos necessários à formação do contrato de compra e venda, mas, apenas, "atos de execução do contrato" (Agostinho Alvim, *Da Compra e Venda e da Troca*, 1ª ed., Rio de Janeiro, Forense, p. 17).

algumas semelhanças, absolutamente não se confundem. É certo que, tanto numa quanto noutra, o vendedor entrega imediatamente, ao comprador, a coisa adquirida. Nelas, por igual modo, está presente um crédito direto do consumidor da mercadoria. Há, porém, circunstâncias que as apartam.

Com efeito, na *venda a prazo* (também chamada *venda a crédito*) deve haver, por expressa determinação legal,⁹⁰ a declaração do *preço à vista* da mercadoria vendida, bem assim, do *número* e do *valor* dos pagamentos mensais a serem efetuados pelo comprador. O valor da venda é, neste caso, o *somatório* das prestações mensais convencionadas. No próprio contrato de compra e venda, portanto, estão especificados os pagamentos mensais consecutivos, circunstância que indica, de modo inequívoco, a existência de um único negócio jurídico. Além disso, nela, a entrega da mercadoria é realizada contra a simples promessa de pagamento do preço, em prestações (art. 491 do CC⁹¹).

Já, na *venda financiada*, há captação de custo de financiamento, pelo vendedor ou por terceiro. Ou, se preferirmos, há uma *operação de crédito*, que se identifica com a troca de bens atuais por bens futuros.⁹² O financiamento nasce de um acordo de vontades entre o vendedor e o comprador, em tudo e por tudo autônomo do contrato de compra e venda que o ensejou.

Ora, na hipótese em exame inexistem prestações mensais sucessivas a pagar (o que caracterizaria uma *venda a prazo*). Há, sim, conforme já sustentamos, dois negócios jurídicos: uma operação de compra e venda *à vista* (a empresa comercial recebe o *preço à vista*) e uma operação de financiamento, onde são computados os encargos inerentes à dilação do prazo de pagamento da mercadoria adquirida.

Reduzindo o problema à sua dimensão mais simples, temos que a empresa celebra, com seu cliente, contrato de compra e venda, que se

90. Lei 6.463/1977, art. 1º.

91. CC, art. 491: "Não sendo a venda a crédito, o vendedor não é obrigado a entregar a coisa antes de receber o preço".

92. Vêm a calhar estas lições de Carvalho de Mendonça:

"A operação mediante a qual alguém efetua uma prestação presente, contra a promessa de uma prestação futura, denomina-se 'operação de crédito'.

"A operação de crédito por excelência é a em que a prestação se faz e a contraprestação se promete em dinheiro. O mútuo de dinheiro é a manifestação verdadeiramente típica do crédito na sociedade moderna" (*Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, vol. VI, Rio de Janeiro, Borsóti, 1938, p. 51).

conclui quando as partes acordam quanto ao objeto e ao preço da mercadoria adquirida.

A partir daí, o cliente tem a alternativa de pagar o preço da mercadoria *à vista* ou de financiá-lo.

No primeiro caso, a mercadoria é entregue ao cliente, contra o pagamento integral do preço.

No outro, há o repasse, no preço da mercadoria, de uma série de *custos* (dos fornecedores, ao Serasa, percentual relativo à inadimplência dos credores, do cadastramento etc.). Configura-se, aí, uma *operação de financiamento*, em tudo e por tudo diferente da anterior operação de compra e venda.⁹³

Segue-se, pois, que a empresa comercial pratica, no caso em análise, *vendas financiadas* de mercadorias.

Melhor dizendo, o cliente, ao obter o financiamento da compra já efetivada, compromete-se a quitar seu débito, a tempo e a hora; a empresa comercial, de sua feita, a entregar, no ato, a mercadoria. Surge, pois, no caso, direitos e obrigações recíprocas.

Absolutamente inócua, na hipótese, uma *venda a prazo*. O financiamento nada tem a ver com as despesas acessórias que se agregam ao valor da operação mercantil (v.g., os juros).

Desenvolvendo a idéia, o *pagamento adicional* levado a cabo pelo cliente *não é feito da própria compra e venda mercantil realizada*. Noutras palavras, este *pagamento adicional* não é uma *despesa intrínseca*, relacionada com a própria operação mercantil. Não acresce o *preço principal*, mas coliga-se a outro negócio jurídico: a ulterior *operação de financiamento*.

De conseqüência, este *pagamento adicional* não integra – e nem pode integrar – a base de cálculo do ICMS.

Corretíssimas, a respeito, as lições, como sempre seguras e coerentes, de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino:

"Quando, porém, esses valores comprovadamente se ligam a negócios autônomos, independentes, inconfundíveis com a compra e venda mercantil, não podem figurar na base impositiva do ICM, (ICMS) somar-se a seus elementos integrativos. O critério de integração é, pois, a *referibilidade à compra*, ao negócio relativo a mercadorias. E essa referibilidade se atesta à vista da forma jurídica peculiar-

93. Não infirma esta assertiva o fato de a própria empresa comercial (e, não, uma *instituição financeira*) conceder o financiamento.

mente adotada pelos particulares no organizarem e desenvolverem os seus negócios privados.

“É, destarte, evidente o caráter abusivo da inclusão de valores correspondentes a negócios paralelos, na base de cálculo do ICM (ICMS). Principalmente quando eles se insiram em competência alheia à Estadual.

“Não é possível entender que quaisquer transações, só porque realizadas ao mesmo tempo e entre as mesmas partes, integram a operação de compra e venda. Nem o legislador pode exceder as pautas constitucionais; nem – com maior razão – o intérprete tem a faculdade de fazê-lo”.⁹⁴

Como quer que seja, apesar de nem sempre ser fácil identificar o que é despesa acessória, que decorre da própria venda realizada, é mais do que óbvio que uma operação financeira não pode ser equiparada a uma operação mercantil. Noutros falares, por não guardar nenhuma correlação jurídica com a operação mercantil que a antecede, o valor do financiamento não pode integrar a base de cálculo do ICMS.

Esta é, *semper et ad semper*, o valor da operação mercantil, no momento em que se concretiza.

Estamos com tal assertiva querendo significar que se a empresa comercial, usando de uma *estratégia* ditada pelas regras do comércio, cobrasse o mesmo preço em todas as vendas, isto é, nas efetuadas *à vista* e nas financiadas, *mas* concedesse um “desconto incondicional”, a quem efetuasse o pagamento, contra a entrega da mercadoria, ainda assim, a base de cálculo do ICMS seria *apenas* o valor da operação mercantil realizada (descontado, portanto, o valor do financiamento, isto é, o valor dos *encargos financeiros* cobrados do adquirente).

Reafirmamos que o valor da operação tributável, por meio de ICMS, é, simplesmente, o valor da mercadoria vendida, abstraídos, portanto, os encargos financeiros que sobre ele incidem.

Logo, só os valores juridicamente relacionados com a operação mercantil propriamente dita são encartáveis na base de cálculo do ICMS; nunca jamais os encargos financeiros.⁹⁵

94. “ICM – Base de cálculo (diferença entre venda financiada e venda a prazo)”, *RD Tributário* 41/111-112 (os grifos estão no original e atualizamos, nos parênteses, as referências ao ICM).

95. Ao valor da operação podem, é certo, ser acrescidos “montantes acessórios”. No entanto, só são “montantes acessórios” os que se relacionam diretamente com a operação mercantil realizada. Não é o caso do financiamento, que, como

Insistimos que estes encargos financeiros podem, eventualmente, ser inseridos na base de cálculo de outro imposto, de competência federal: o IOF (imposto sobre operações financeiras). Não, porém, na base de cálculo do ICMS.

Falece competência, tanto ao legislador, como ao administrador, para acrescentar, à base de cálculo do ICMS, quantias relativas a negócio jurídico diverso da operação mercantil realizada (como, no nosso caso, as concernentes ao seu financiamento).

José Souto Maior Borges, com toda sua sabedoria, pontifica, a respeito: “Encargos financeiros, integrantes do contrato de financiamento, inconfundível com o de venda de mercadorias, não podem então, em hipótese alguma, ser alcançados pelo ICMS. Em conclusão: não são esses encargos, para fins de discriminação constitucional das receitas tributárias, despesas acessórias ao contrato de compra e venda, ou seja, não são constitutivos da base de cálculo do ICMS”.⁹⁶

A própria Fazenda Pública Federal de há muito pacificou esta inteligência, como facilmente depreendemos da só leitura destes tópicos do Parecer Normativo CST-127/1973:

“4. Demais disso, deve-se levar em linha de conta que, na celebração do contrato de compra, com financiamento, de um bem de capital, ocorrem efetivamente duas transações distintas, não obstante muitas das vezes se completem a um só tempo e através do mesmo instrumento. A primeira, é uma operação comercial de compra de venda de determinado bem, por preço determinado; a segunda, é uma operação de financiamento do preço estipulado para o bem adquirido, acrescendo despesas de financiamento (...).

“5. Desta forma, as despesas de financiamento, calculadas sobre o valor mutuado nos contratos vinculados à aquisição de bens de ativo imobilizado, não constituem custo adicional do preço dos bens (...).”

Também o STJ, por meio de sua 2ª Turma, decidiu, no REsp 201.933 (rel. Min. Eliana Calmon), não incidir ICMS nos encargos relativos ao financiamento, nas compras a prazo.

Em suma, a operação de financiamento é intributável por meio de ICMS, ainda que a título de despesa acessória ao contrato mercan-

frisamos, se constitui numa operação diversa da venda (tanto que abre espaço à cobrança de outro tributo – o IOF – de competência da União).

96. Parecer inédito, p. 13.

til. É que, juridicamente falando, tal operação apresenta-se completamente desvinculada da operação de compra e venda.

2.11.3.1.b *Inexigibilidade de outro tipo de venda, por parte da empresa comercial. Seu direito de valer-se da "elisão fiscal"* – Na situação que estamos considerando, a empresa comercial realiza, conforme demonstramos, vendas financiadas.

Nem se diga que ela seria obrigada a vender as mercadorias a prazo (ao invés de financiar a venda à vista), hipótese em que o ICMS incidiria sobre todos os encargos da operação mercantil.

É que, como quer a melhor doutrina (Rubens Gomes de Sousa, Antonio Roberto Sampaio Dória, José Souto Maior Borges, Misabel Derzi, Diva Malerbi etc.) o contribuinte não pode, à falta de lei que lhe retire a opção, ser obrigado a adotar o comportamento fiscalmente mais oneroso.

Pelo contrário, desde que não viole nenhuma proibição legal, pode perfeitamente adotar condutas que o levem a não pagar o tributo ou, quando pouco, a suportar carga tributária menor.

Noutras palavras, é dado, em princípio, ao contribuinte, valer-se da *elisão fiscal*.

A *elisão fiscal* pode ser definida como sendo a *conduta lícita, omissiva ou comissiva, do contribuinte, que visa evitar o nascimento da obrigação tributária, diminuir seu montante ou adiar seu cumprimento*.⁹⁷

97. Diferentemente, a *evasão fiscal* é o meio ilícito de afastar ou diminuir a carga tributária.

Prática *evasão fiscal* a pessoa que, com o intuito de evitar ou reduzir tributo devido ou, mesmo, de adiar seu recolhimento, adota conduta (omissiva ou comissiva) que a ordem jurídica não abona.

A imaginação criadora do homem tem, ao longo do tempo, urdido vários comportamentos que levam ao não-pagamento do tributo, a uma tributação menos onerosa ou, quando pouco, à procrastinação do cumprimento da obrigação tributária.

Facilmente podemos dar exemplos típicos destas condutas reprováveis. Um deles é o da venda de mercadoria sem emissão da imprescindível nota fiscal (venda a descoberto de nota fiscal), levada a efeito com o evidente intuito de deixar de documentar a operação mercantil realizada e, assim, com maior facilidade, ilaquear o Fisco. Outro, é o da não-declaração de rendimentos, que leva à senegação do imposto respectivo (o imposto sobre a renda). Outro, ainda, é o da lavratura de escritura de venda e compra de imóvel, nela fazendo consignar preço menor do que o efetivamente praticado, com o propósito de diminuir o *quantum* de ITBI (Sisa) a pagar.

A *elisão fiscal* é alcançada pela não realização, pura e simples, do *fato impositivo* (*pressuposto de fato*) do tributo ou pela prática de negócio jurídico tributariamente menos oneroso, como, por exemplo, a *realização da venda financiada*, ao invés da *venda a prazo*. Tais condutas, embora beneficiem o contribuinte, não são condenadas por nosso direito positivo.

No nosso caso, a empresa comercial, ao invés de efetuar a *prazo*, as vendas de suas mercadorias, prefere financiá-las, evitando, destarte, a *exacerbação* do ICMS. Tal conduta, em tudo e por tudo lícita, está enquadrada no campo da *elisão fiscal*.

Atualmente, porém, o fato de ela levar a cabo o financiamento das compras à *vista* de seus clientes não lhe proporciona mais a vantagem adicional de não se submeter – na condição de *responsável* – à tributação por meio de IOF (sobre o valor financiado). É o que passamos a verificar.

2.11.3.2 A tributabilidade da empresa por meio de IOF

A Lei 9.779, de 19.1.1999 (que resultou da conversão da Medida Provisória 1.788/1998), em seu art. 13, sujeitou à incidência do IOF as "operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física (...) segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimo praticadas pelas instituições financeiras".

Portanto, ao contrário do que se dava à época da legislação anterior, mesmo a empresa comercial, que não é instituição financeira, é passível de tributação por meio de IOF.

2.11.3.2.a *O perfil constitucional do IOF* – A CF, em seu art. 153, V, outorgou à União competência para criar impostos sobre "operações de crédito, câmbio, seguro e relativas a títulos e valores mobiliários".

Estamos, pois, notando que, com base neste dispositivo constitucional, é dado à União criar quatro impostos diferentes, já que pode gravar as operações de "crédito", de "câmbio", de "seguro" e as "relativas

Enfim, os exemplos de práticas dolosas, omissivas ou comissivas, que levam à *evasão fiscal*, poderiam ser multiplicados, já que são legião.

Nenhum deles, porém, coincide – ou pode coincidir – com a hipótese agora contemplada.

a títulos ou valores mobiliários". Cada uma destas operações mencionadas no texto constitucional abre espaço a um imposto diferente.⁹⁸

Ressaltamos, por oportuno, que o vocábulo "operações" tem o sentido de atos ou negócios jurídicos celebrados entre pessoas e correlacionados a *crédito, câmbio, seguro e títulos ou valores mobiliários*.

O IOF, pois, é um imposto sobre atos jurídicos. Incide sobre os atos jurídicos que giram em torno de operações de crédito, câmbio, seguro e títulos ou valores mobiliários.

O precitado art. 153, V, do Diploma Excelso absolutamente não induz a idéia de que a União só pode tributar operações realizadas no âmbito dos mercados financeiro e de capitais. Pode, por exemplo, alcançar as *operações de crédito*, que não constituem monopólio dos aludidos mercados.

Discorramos um pouco mais sobre este imposto.

2.11.3.2.b O imposto sobre operações de crédito (IO-Crédito) – Em relação ao imposto sobre operações de crédito (*IO-Crédito*) a Constituição atribuiu à União uma competência específica, que não se confunde com a de tributar as operações relativas a câmbio, seguro e títulos e valores mobiliários.

O CTN cuida deste imposto em seus arts. 63, I, e seu parágrafo único, e 64:

"Art. 63. *O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador: I – quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado; (...).*

"Parágrafo único. A incidência definida no inciso I exclui a definida no inciso IV, (*operações relativas a títulos e valores mobiliários*) e reciprocamente, quanto à sua emissão, ao pagamento ou resgate do título representativo de uma mesma operação de crédito. (**grifamos e esclarecemos no parêntese**)

98. Portanto, a expressão "imposto sobre operações financeiras" não é das mais científicas, já que se refere ao conjunto de impostos que incidem sobre as operações de crédito, câmbio e seguro e relativas a títulos ou valores mobiliários. Em homenagem à brevidade é, no entanto, largamente utilizada pela doutrina.

"Art. 64. A base de cálculo do imposto é: I – quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros; (...)."

O tributo em foco foi criado, *in abstracto*, pela Lei 5.143, de 20.10.1966,⁹⁹ que estabelece, em seu art. 1º, I: "Art. 1º. O imposto sobre operações financeiras incide nas *operações de crédito* e seguro, realizadas por instituições financeiras e seguradoras, e tem como fato gerador: I – no caso de operações de crédito, a entrega do respectivo valor ou sua colocação à disposição do interessado; (...)" (grifamos).

A só leitura deste dispositivo já nos revela, com hialina clareza, que a União, ao criar legislativamente o imposto sobre operações de crédito, *limitou seu campo de incidência às operações realizadas por instituições financeiras*.

Reforçando a idéia, só as operações de crédito realizadas por *instituições financeiras* é que, à época, podiam ser tributadas por meio de IOF. Operações de crédito levadas a efeito por outras pessoas jurídicas escapavam da incidência desse tributo.

Neste último caso estávamos diante de nítida hipótese de *não-incidência* tributária. Deveras, existe situação de não-incidência tributária não só quando não se verifica, no mundo fenomênico, fato algum, como quando nele ocorre um fato tributariamente irrelevante (que poderíamos chamar de *fato não-imponível*).

Era este justamente o caso. Enquanto o legislador federal não ampliasse o campo de abrangência do IOF sobre operações de crédito (*IO-Crédito*) ele só poderia ser exigido de quem tomasse crédito junto a *instituições financeiras*. Nunca de quem tomasse crédito junto a outras pessoas jurídicas.

Portanto, não bastava, de acordo com a legislação então em vigor, que se consumasse uma operação de crédito para que o imposto em tela pudesse ser validamente lançado e cobrado. Era mister, ainda, que tal operação tivesse como um de seus sujeitos uma instituição financeira.

Estamos verificando, destarte, que, nada obstante o IOF de que aqui se cogita (*IO-Crédito*) tenha por *âmbito de incidência possível* o próprio conceito de "operações de crédito", o legislador federal, usando

99. Embora editada sob a égide da Carta de 1967/1969, a Lei federal 5.143/1966 encontra-se em pleno vigor, já que foi recepcionada pela ordem constitucional adventícia.

de uma faculdade que a Constituição lhe deu, entendeu, num primeiro momento, de mandar tributar apenas aquelas que fossem *realizadas por instituições financeiras*.

Em resumo, o núcleo da hipótese tributária da norma instituidora do imposto sobre operações de crédito restringia-se à realização de operações em que uma das partes contratantes fosse uma instituição financeira.

Poderia a União, pelo seu Poder Legislativo, assim ter procedido? Seguramente que *sim*, pois a competência tributária é de exercício facultativo.¹⁰⁰

2.11.3.2.c *Os novos sujeitos passivos do IOF sobre operações de crédito (IO-Crédito)* – A situação jurídica descrita no subitem anterior foi alterada pelo art. 13 da Lei 9.779/1999, que estabelece:

“Art. 13. As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas, ou entre pessoa jurídica e pessoa física, sujeitam-se à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras.

“§ 1º. Considera-se ocorrido o fato gerador do IOF, na hipótese deste artigo, na data da concessão do crédito.

“§ 2º. Responsável pela cobrança e recolhimento do IOF de que trata este artigo é a pessoa jurídica que conceder o crédito.

“§ 3º. O imposto cobrado na hipótese deste artigo deverá ser recolhido até o terceiro dia útil da semana subsequente à da ocorrência do fato gerador.”

100. De fato, as pessoas políticas, conquanto não possam delegar suas competências tributárias, por força da própria rigidez de nosso sistema constitucional, são livres para delas se utilizarem, ou não.

Noutro falar, na medida em que o exercício da competência tributária não está submetido a prazo, a pessoa política pode criar o tributo quando lhe aprovar. Tudo vai depender de uma opção, a ser feita pelos seus Poderes Executivo e Legislativo – sempre, é claro, por meio de lei (*no mais das vezes ordinária; mas, no caso dos empréstimos compulsórios e dos impostos residuais, complementar*).

Donde concluímos que, podendo o mais (não criar o tributo), podem o menos, isto é, utilizar apenas em parte suas competências tributárias (criando parcialmente o tributo). Tudo gravita em torno da *decisão política* da entidade tributante.

Percebemos, pois, com facilidade, que nada impede que a pessoa política deixe de exercer, no todo ou em parte, sua competência tributária. Pelo contrário, pode deixar de exercitá-la (não criando o tributo), bem como pode exercitá-la apenas em parte (criando o tributo *além* dos limites constitucionais).

Como estamos notando, a Lei 9.779/1999 ampliou o aspecto pessoal passivo (*sujeito passivo*) da norma jurídica instituidora do IOF sobre operações de crédito (IO-Crédito). Com sua entrada em vigor, as operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, que antes não se sujeitavam à incidência do IOF, passaram a ser por ele alcançadas.

Acreditamos ter justificado a contento esta possibilidade, de modo que, para não incidirmos em tautologia, abstenho-nos de retomar a argumentação já desenvolvida a respeito.

Resta-nos agora verificar se uma lei ordinária federal poderia ter cuidado do assunto ou se, pelo contrário, a matéria estava sob reserva de lei complementar.

2.11.3.2.d *A lei complementar e a definição dos contribuintes do IOF sobre operações de crédito (IO-Crédito)* – Dispõe o art. 146, III, “a”, da CF caber à lei complementar, dentre outras coisas, “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre” definição de tributos e seus respectivos “contribuintes”.

Pensamos que a lei complementar que vier a apontar os contribuintes dos impostos discriminados na Constituição poderá, quando muito, regular com maior riqueza de detalhes o assunto, orientando, em seu dia-a-dia, os legisladores das várias pessoas políticas. Não lhe cabe, em rigor, apontar os contribuintes. A razão desta impossibilidade jurídica é muito simples: tal assunto, ao menos implicitamente, já está disciplinado, com extremo cuidado, no texto constitucional. Ao legislador complementar é dado, pois, na melhor das hipóteses, *explicitar* tais contribuintes. Sua função é, em suma, meramente declaratória.

Assentada esta premissa básica, temos por incontroverso que nada nos sinaliza, na Constituição Federal, no sentido de que apenas as operações de crédito envolvendo instituições financeiras podem abrir espaço à tributação por meio de IOF. Pelo contrário, o *sujeito passivo possível* deste imposto é muito mais abrangente.

Apenas, até o advento da Medida Provisória 1.788/1998, depois convertida na Lei 9.779/1999, a União, conforme já demonstrado, havia exercitado parcialmente sua competência tributária. Agora o fez numa amplitude maior, mas ainda dentro da *regra-matriz constitucional do IOF sobre operações de crédito (IO-Crédito)*.

Convém que se frise que o CTN (que faz as vezes da lei complementar de que agora estamos cuidando) já previra esta possibilidade, no precitado art. 63, I.

Acrescente-se, por oportuno, que o IOF deve ser criado ou aumentado por meio de lei ordinária (e não de lei complementar¹⁰¹).

Aliás, foi uma lei ordinária que o instituiu (justamente a Lei 5.143, de 20.10.1966), e, sob este aspecto, nunca se questionou sua constitucionalidade, mesmo após o advento da Carta de 1988.

Logo, força é convir que outra lei ordinária (desde que observasse os ditames constitucionais) podia, perfeitamente, ampliar o âmbito de abrangência do IOF sobre operações de crédito (IO-Crédito). Foi o que fez o art. 13 da Lei 9.779/99 (lei ordinária que converteu medida provisória).

2.11.3.2.e Caminho alternativo – Está surgindo uma corrente no sentido de que o IO/Crédito (IOF sobre operações de crédito), por injunções constitucionais implícitas, somente pode alcançar operações envolvendo instituições financeiras, na acepção do art. 192 da Carta Magna.¹⁰²

Assim, aceita esta premissa, o art. 13 da Lei 9.779/1999 seria inconstitucional, por ter dilargado, indevidamente, o âmbito de abrangência do tributo em estudo. Isto só poderia ter sido feito por meio de lei complementar e obedecidos os demais requisitos do art. 154, I, da CF.¹⁰³

Sem embargo da respeitabilidade desta tese acadêmica, pensamos que ela, pela sutileza de que se reveste, não reúne condições de ser acolhida, pelo menos por ora, pelo Poder Judiciário.

101. Apenas os empréstimos compulsórios (art. 148 da CF), os impostos residuais da União (art. 154, I, da CF) e as novas contribuições sociais para a seguridade social (art. 195, § 4º, da CF) demandam lei complementar para serem criados ou aumentados.

102. CF, art. 192: “O Sistema Financeiro Nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, em todas as partes que o compõem, abrangendo as cooperativas de crédito, será regulado por leis complementares que disporão, inclusive, sobre a participação do capital estrangeiro nas instituições que o integram”.

103. CF, art. 154: “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 próprios dos discriminados nesta Constituição”.

Com efeito, o próprio STF, em decisão mais recente, prolatada na ADI 1.763-8-DF (rel. Min. Sepúlveda Pertence), sinalizou no sentido de que o IO-Crédito pode alcançar operações praticadas fora do mercado financeiro, não envolvendo, nesta medida, instituições financeiras típicas. Embora o caso em julgamento girasse em torno de operações de “factoring”,¹⁰⁴ o Pretório Excelso deixou claro seu entendimento no sentido de que o IO-Crédito não se confina ao chamado mercado financeiro institucional. Desde que uma lei ordinária federal aumente seu campo de incidência (como ocorreu no caso em análise), nada impede venha a incidir sobre “operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física (...) segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimo praticadas pelas instituições financeiras” (art. 13, *caput*, da Lei 9.779/1999).

2.11.3.3 Síntese final

Em face do exposto, temos por incontroverso que desde a edição da Lei 9.779/1999 o IOF passou a validamente incidir sobre operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras.

Portanto, a empresa comercial está agora sujeita (na condição de responsável) à mesma incidência tributária (imposto sobre operações de crédito) que alcança as instituições financeiras.

Todavia, enquanto realiza vendas financiadas de mercadorias deve pagar o ICMS, tomando por base de cálculo deste tributo apenas o valor da operação mercantil praticada (sem, portanto, nele acrescentar os encargos financeiros cobrados dos adquirentes das mercadorias comercializadas).

Destacamos, finalmente, que o valor da operação mercantil (base de cálculo do ICMS) é o constante da nota fiscal emitida e devidamente quitada quando a venda se completou, com a entrega da mercadoria ao seu comprador.

104. Destaque-se, deste julgamento, a seguinte passagem: “É mais que razoável conceber, assim, que, quando ao cessionário se assegure o regresso contra o cedente ou quando este, o factor, satisfaça de logo o valor do crédito vincendo, à cessão se junta uma operação de crédito, que a lei poderia submeter ao IOF, malgrado dela não participe uma instituição financeira típica” (grifamos).

2.11.4 O ICMS e as vendas com bonificação em mercadorias

Empresas comerciais costumam conceder, a seus clientes, “bonificações em mercadorias”, ou seja, abatimentos sob a forma de unidades físicas de produto (“dúzia de 13”, por exemplo). Em consequência, muito se tem discutido sobre a base de cálculo do ICMS em tais operações.¹⁰⁵

Neste subitem procuraremos, justamente, dirimir as dúvidas que cercam o assunto.

Com este propósito, trataremos inicialmente de demonstrar a inconstitucionalidade da inclusão, na base de cálculo do ICMS, do valor intrínseco das mercadorias dadas em bonificação.

De seguida, cuidaremos de uma série de questões correlatas, como, por exemplo, da forma de preenchimento das notas fiscais, da recuperação das quantias de ICMS indevidamente recolhidas e da questão da substituição tributária nas transações interestaduais.

2.11.4.1 Generalidades

Conforme vimos no capítulo anterior, a pessoa política, para criar *in abstracto* um tributo, deve não só descrever, legislativamente, sua hipótese de incidência (fato gerador *in abstracto*), como apontar seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota.

São justamente a base de cálculo e a alíquota que quantificarão a obrigação tributária. Melhor explicando, são elas que, uma vez ocorrido o fato impositivo (fato gerador “*in concreto*”), permitirão que se fixe a exata quantia de dinheiro a pagar (*quantum debeatur*).

A base de cálculo, em apertada síntese, é a expressão econômica do aspecto material da hipótese de incidência do tributo. Ou, se preferirmos, é o ponto-de-partida das operações matemáticas, a serem realizadas pelo Fisco, tendo em vista a apuração do *quantum debeatur*.

Deve estar em perfeita sintonia com a hipótese de incidência do tributo, já que é ela que confirma sua natureza jurídica.¹⁰⁶ Havendo

105. O Fisco, por exemplo, entende que a base de cálculo do ICMS, neste caso, é o valor de mercado das 13 unidades, apesar de o preço cobrado corresponder ao valor de apenas 12.

106. Já se disse que a base de cálculo permite que se tire a “prova-dos-nove” da natureza jurídica do tributo. Exemplificando, é ela que demonstra que o tributo A é realmente sobre a renda (porque sua base de cálculo é a renda líquida do contribuinte), que o tributo B é sobre serviços (porque sua base de cálculo é o preço

qualquer *descompasso* entre elas, o tributo, porque mal-instituído, não poderá ser validamente lançado e cobrado.

O legislador, ao definir a base de cálculo do tributo, não pode distorcer sua *regra-matriz constitucional*, elegendo-lhe base de cálculo inadequada, isto é, que não se preste a medir o *fato tributável*.

Neste caso: a) o tributo será inconstitucional; b) o contribuinte terá o direito subjetivo de não o recolher; e c) o Judiciário, quando provocado, terá o dever jurídico de amparar esta legítima pretensão.

Outras vezes, é o próprio aplicador da lei que, interpretando-a inadequadamente, distorce a base de cálculo do tributo. As consequências do equívoco são igualmente danosas, o que dá ao contribuinte a faculdade de, também neste caso, defender-se do abuso, pleiteando, se necessário, a intervenção das autoridades judiciárias.

2.11.4.2 A “base de cálculo possível” do ICMS sobre operações mercantis

O Texto Supremo implicitamente aponta a *base de cálculo possível* do ICMS sobre operações mercantis: o valor da operação mercantil efetivamente realizada ou, como consta do art. 13, I, da Lei Complementar 87/1996, o “valor de que decorrer a saída da mercadoria”.

A lição de Hugo de Brito Machado, a respeito, é brilhante: “Realmente a base de cálculo do ICMS não é o preço anunciado ou constante de tabelas. É o valor da operação, e este se define no momento em que a operação se concretiza. Assim, os valores concernentes aos descontos-ditos promocionais, assim como os de descontos para pagamento à vista, ou de quaisquer outros descontos cuja efetivação não fique a depender de evento futuro e incerto, não integram a base de cálculo do ICMS, porque não fazem parte do valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria (...)”.¹⁰⁷

Diante do exposto, já podemos ir adiantando que o ICMS estará irremediavelmente descaracterizado se sua base de cálculo levar em conta *elementos estranhos* à operação mercantil realizada, como, por exemplo, o valor intrínseco dos bens entregues a título de *bonificação*, ou seja, sem a efetiva cobrança de um preço sobre eles.

do serviço prestado), que o tributo C é sobre a propriedade (porque sua base de cálculo é o *valor venal* do imóvel) etc.

107. *Direito Tributário-II*, São Paulo, Ed. RT, 1994, p. 237.

De fato, não é elemento constitutivo da base de cálculo do ICMS o valor que poderia ser obtido caso as mercadorias bonificadas tivessem sido postas *in commercium*.

É que a bonificação, em última análise, é um mero *estímulo à compra*. Nesta medida, corresponde, em tudo e por tudo, a um *desconto incondicional*, que, por evidente, não integra a base de cálculo do ICMS, conforme, aliás, expressamente reconhecido pela legislação de regência (interpretação *a contrario sensu* do art. 13, § 1º, II, “a”, da Lei Complementar 87/1996).

Desenvolvamos estas idéias.

2.11.4.3 O art. 146 da CF e a base de cálculo possível do ICMS incidente sobre operações mercantis.

O alcance do art. 13, § 1º, II, da Lei Complementar 87/1996

O art. 146, III, “b”, da Carta Magna atribui à lei complementar competência para “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”, especialmente para definir as bases de cálculo dos impostos.

Sem descermos a detalhes, que não vêm para aqui,¹⁰⁸ tal lei complementar, longe de *definir a base de cálculo possível* de cada imposto – o que, diga-se de passagem, já foi feito pela Constituição –, apenas a explicita. Isto vale, evidentemente, para a *base de cálculo possível* do ICMS em exame, que, conforme vimos, só pode ser o *valor da operação mercantil realizada*.

Eis por que devemos receber com reservas e restrições o art. 13, § 1º, II, da Lei Complementar 87/1996, que *manda* incluir na base de cálculo do ICMS, além do valor da operação mercantil realizada, o montante devido a título de “seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição”.

Tais *reservas e restrições* são necessárias para evitar que uma interpretação *mais elástica* leve à inclusão, na base de cálculo do tributo, do *valor intrínseco* das bonificações em mercadorias e, em consequência, ao esgarçamento de sua *regra-matriz constitucional*.

Reiteramos que a base de cálculo do ICMS em tela *só pode ser o efetivo valor* da operação mercantil realizada, ou seja, excluídos ele-

108. Para maior aprofundamento do assunto, v., no próximo capítulo, o item 4 (“A lei complementar e a base de cálculo dos tributos”).

mentos a ele estranhos, como o valor intrínseco das mercadorias entregues a título de *bonificação*.

De outro modo acaba-se cobrando um *adicional* (inconstitucional) de ICMS, que nada tem a ver com a expressão econômica da operação mercantil realizada.

Tivesse a Constituição desejado este *estranho* adicional do ICMS (o valor intrínseco das mercadorias dadas em bonificação), teria expressamente atribuído aos Estados-membros e ao Distrito Federal competência para instituí-lo. Como não o fez, temos por indisputável ser vedado ao legislador complementar – *ou a quem interprete a lei complementar* – ampliar a *base de cálculo possível* deste tributo.

Prevalecendo uma *interpretação fiscalista* do art. 13, § 1º, II, “a”, da Lei Complementar 87/1996, a base de cálculo do ICMS passaria a ser o *valor da operação mercantil realizada mais o valor intrínseco das mercadorias dadas em bonificação*. Haveria, aí, nítido aumento do tributo, pela indevida majoração de sua base de cálculo. Indevida, porque não respaldada na Constituição.

Diante do considerado, impõe-se, pois, o reconhecimento da inconstitucionalidade da “interpretação” do art. 13, § 1º, II, “a”, da Lei Complementar 87/1996 que “autoriza” a inclusão na *base de cálculo* do ICMS do *valor intrínseco* das mercadorias dadas em bonificação.

2.11.4.4 A legislação ordinária e o modo de apurar-se a base de cálculo do ICMS quando ocorrem vendas com bonificação em mercadorias

A bem da verdade, a legislação dos Estados tem mandado excluir da base de cálculo do ICMS “os descontos e abatimentos incondicionalmente concedidos”. É o que fez, por exemplo, o art. 24, § 1º, I, da Lei paulista 6.374/1989.

Ora, as bonificações em mercadorias, quando incondicionais, são, em tudo e por tudo, equiparáveis aos “descontos e abatimentos incondicionalmente concedidos”. Não integram, destarte, a base de cálculo do ICMS.

Se não, vejamos.

O comércio, como se sabe, usa de vários artifícios para incrementar as vendas. Quando lícitos, não há por que impedi-los, ainda mais nesta época difícil que o País atravessa.

Encarta-se dentro deste esquema de “aquecer a Economia” a *venda com bonificação*, em que o comerciante, ao invés de dar um desconto no preço a quem lhe adquire várias unidades de uma mesma mercadoria (v.g., filmes fotográficos), entrega-lhe mais algumas. Assim, por exemplo, no lugar de, na venda de 10 unidades, conceder ao cliente um desconto de 20%, dá-lhe, *em bonificação*, outras duas unidades (com este expediente, vende duas unidades a mais: 12, e não 10).

Nem se diga que no caso apontado houve uma doação e que sobre ela o ICMS incide, porquanto os negócios jurídicos que levam à circulação de mercadorias são irrelevantes para determinar o nascimento deste tributo.

É que quando o vendedor de dez unidades de uma dada mercadoria dá em bonificação, ao comprador, mais duas, ele, na realidade, está-lhe vendendo 12 unidades pelo preço de 10. Pouco importa que 10 unidades tenham sido “vendidas” e que as outras duas tenham sido “doadas”. Há, no caso, uma *correlação necessária* entre a “doação” e a “venda”, pois sem esta última aquela não ocorreria. E desta *correlação necessária* decorre uma operação específica e bem determinada: a *venda com bonificação*.

Parece-nos solarmente claro que na *venda com bonificação* ocorre uma única operação mercantil, embora envolvendo uma “venda” e uma “doação”. Assim, sua base de cálculo, para fins de ICMS, é o valor da operação mercantil, como um todo considerada, ou seja, o *preço nominal* das unidades “efetivamente comercializadas”.

Podemos dizer que esta é uma forma mais criativa (já que aumenta as vendas) de *desconto incondicional*. A venda com bonificação é, se quisermos, um desconto incondicional com roupagem nova. Mas, sempre, um desconto incondicional, assim devendo ser tratada. Deveras, juridicamente falando, tanto faz vender 12 unidades de um certo produto e cobrar apenas 10, como *vender* 10 (pelo preço de 10) e *doar* duas. Este “anverso da mesma medalha” (*desconto incondicional/venda com bonificação*) não altera a base de cálculo do ICMS, que sempre será o *valor da operação*.

A propósito, lembramos que é comum o comprador, ao adquirir uma determinada mercadoria (v.g., um detergente), receber, na mesma embalagem, a título de *brinde*, uma outra (v.g., uma esponja de aço), acompanhada dos dizeres “não pode ser vendida separadamente”. Embora esta última mercadoria tenha valor de mercado (quando adquirida em separado), é óbvio que, no caso, seu preço não integra a

base de cálculo do ICMS, que será *apenas* o preço da mercadoria realmente comprada.

Ora, tanto faz o *brinde* ser em mercadoria diversa ou na mesma mercadoria. Da mesma forma como tanto faz o *brinde* ser em mercadoria ou sob a forma de um desconto incondicional. O ICMS sempre incidirá sobre o preço efetivamente pago.

Estas novas considerações reforçam a idéia, já exibida, de que a inclusão, na base de cálculo do ICMS, do valor intrínseco das mercadorias bonificadas, não se sustenta, porque atropela a estrutura e o perfil constitucional deste tributo.

2.11.4.5 Aprofundamento do assunto

Já vimos que, freqüentemente, empresas dão *bonificações* a seus clientes, sob a forma de abatimentos de unidades físicas do produto comercializado. Assim, em exemplário armado ao propósito, quando vendem *uma dúzia* de um dado produto entregam-lhes 13 unidades, cobrando-lhes, no entanto, o preço equivalente a 12. Enfim, cobram 12 e entregam 13. É a comumente chamada “*dúzia de 13*”.

O que há, no caso, é uma *bonificação incondicional*, que não pode ser incluída na base de cálculo do ICMS, sob pena de desvirtuamento da *regra-matriz constitucional* deste tributo.

O *valor* da operação na hipótese aqui exemplificada é o *preço* efetivamente pago pelo cliente, que corresponde, inclusive, ao avençado pelas partes envolvidas na operação de compra e venda mercantil. Esta a base de cálculo do ICMS. Nela não pode figurar o preço da quantidade do produto dada ao cliente à guisa de bonificação.

Noutro giro verbal, só integra a operação tributável o valor pelo qual as mercadorias foram vendidas, ficando excluído da base de cálculo do ICMS o *valor intrínseco* daquelas que foram entregues ao comprador sob a forma de *bonificação*, é dizer, sem nenhuma contraprestação econômica. Insistimos que as “bonificações em mercadorias”, por representarem *vantagens auferidas pelo comprador*, não podem ser incluídas na base de cálculo do ICMS.

Ampliando a idéia, a *bonificação* concedida ao cliente *não acresce o preço principal* da operação mercantil realizada. Logo, o *valor intrínseco* das mercadorias dadas em bonificação não integra a base de cálculo do ICMS.

Dar uma *bonificação* em mercadorias equivale a conceder um *desconto incondicional*. De fato, conforme já registramos, tanto faz

“vender 13 unidades e cobrar 12”, como “vender 12 unidades e entregar 13”. A vantagem será sempre do adquirente, e não do contribuinte, vale dizer, da pessoa que praticou a operação mercantil.

Reafirmamos, pois, que mesmo neste último caso o valor da operação tributável por meio de ICMS é, simplesmente, o valor das mercadorias vendidas, abstraído, portanto, o *valor intrínseco* das mercadorias dadas em *bonificação*.

As próprias autoridades fiscais concordam com nossa inteligência, como facilmente depreendemos da só leitura deste trecho de resposta dada a um de nossos clientes¹⁰⁹ pela *Consultoria Tributária* da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo: “(...) os descontos ou abatimentos concedidos na forma de valor representam vantagem auferida pelo destinatário e não pelo contribuinte remetente e quando concedidos independentemente de condição excluem-se da base de cálculo do imposto. A bonificação, por sua vez, constitui, em última análise, abatimento dado sob a forma de unidades físicas de produto (‘dúzia de 13’, por exemplo). Sendo a bonificação igualmente incondicional, da mesma forma se excluirá da base de cálculo o valor das mercadorias bonificadas”.

Em suma, voltamos à idéia de que o valor das mercadorias bonificadas não é tributável por meio de ICMS, já que não integra o “preço de que decorre a saída da mercadoria”.

Muito bem; aqui chegados, vamos, agora, tratar de algumas *questões conexas*, mas nem por isso menos importantes. De fato, estamos convencidos de que também elas contribuirão para a melhor compreensão do assunto em exame.

2.11.4.6 Efeitos da “resposta” dada à consulta mencionada no subitem anterior

Empresa obteve, no Estado de São Paulo, *resposta favorável* à sua pretensão, em *consulta* que endereçou à Secretaria da Fazenda do Estado, acerca das vendas, com bonificação em mercadorias, que efetuou.

Os principais efeitos da resposta dada a esta consulta são aproveitáveis, como diretriz, ao presente estudo.

Em face da aceitação que a própria Fazenda Pública do Estado de São Paulo manifesta quanto ao entendimento exposto neste artigo, tudo

109. Por razões éticas, reservamo-nos o direito de omitir a identificação do nosso cliente. Por isso, deixamos de mencionar o número da consulta.

leva a crer que, daqui por diante, as empresas não encontrarão maiores resistências fiscais ao adotá-lo (pelo menos nesta unidade federativa).

De qualquer modo, como ficam as quantias de ICMS indevidamente recolhidas no passado? As empresas têm o direito de recuperá-las? A resposta será dada em seguida.

2.11.4.7 A “recuperação” das quantias de ICMS indevidamente recolhidas

O Estado não deve experimentar um enriquecimento sem causa,¹¹⁰ inclusive no pertinente à tributação por meio de ICMS.

Ora, a Fazenda Pública do Estado, recebendo “imposto sobre o valor intrínseco das mercadorias dadas em bonificação”, locupleta-se às custas do contribuinte.

Segue-se, portanto, que estas quantias recolhidas *a maior* são indevidas, devendo, em conseqüência, ser repetidas ou compensadas.

Acerca da repetição dispõe o art. 165, I, do CTN: “Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade de seu pagamento (...), nos seguintes casos: I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior do que o devido em face da legislação tributária aplicada, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido”.

Quanto à compensação do ICMS, a própria Carta Magna trata de assegurá-la, em seu art. 155, § 2º, I e II, que adiante esmiuçaremos.

Destarte, podemos, de imediato, averiguar: *a)* se os recolhimentos indevidos – ainda não alcançados, evidentemente, pelo prazo de caducidade – ensejam repetição ou compensação; e *b)* em caso afirmativo, se a fruição deste direito está condicionada à prova da inexistência da “repercussão econômica” do ICMS recolhido a maior.

Analisemos, pois, em separado e de modo bem objetivo, cada uma destas questões.

2.11.4.7.a Os mecanismos passíveis de serem adotados: repetição do indébito e compensação – Os valores tributários recolhidos

110. A proibição do *enriquecimento sem causa* é chamada pelo inolvidável Agostinho Alvim de *princípio eterno do Direito*. Vale também para o Estado, que, como qualquer particular, não pode locupletar-se em prejuízo alheio (*nemo locupletari potest cum aliena iniuria*).

indevidamente podem ser objeto de pedido de restituição com fundamento no já mencionado art. 165, I, do CTN.

Tal pedido pode ser feito tanto na esfera administrativa (mediante *pedido de restituição*) como na judicial (por meio da *ação de repetição do indébito*).

Na esfera administrativa a probabilidade de acolhimento da pretensão do contribuinte é remotíssima, já que o Fisco fatalmente invocará em seu abono o art. 166 do CTN, que estudaremos em capítulo à parte.

Resta, porém, a alternativa judicial.

A desvantagem manifesta desta alternativa é a demora na satisfação da pretensão do contribuinte, que, após suportar a longa tramitação judicial da *ação de repetição do indébito*, até seu trânsito em julgado (no mínimo em segunda instância, diante da imprescindível *remessa necessária*), ver-se-á sujeito, na execução do *decisum*, à suplicante espera da observância da “ordem cronológica de apresentação dos precatórios” (art. 100 da CF).

Em razão disso tudo, o caminho da compensação (mediante *lançamento a crédito em contas gráficas* das respectivas contabilidades fiscais) é, sem sombra de dúvida, muito mais interessante e prático.

Vamos, porém, verificar se é válido ao Estado exigir a prova da repercussão econômica do ICMS com base no preceito contido no art. 166 do CTN.

2.11.4.7.b A desnecessidade de prova da “repercussão econômica” – O contribuinte tem o direito subjetivo de pagar exatamente o que deve a título de tributo: nem mais, nem menos. O Estado, de seu turno, tem o dever jurídico de arrecadar exatamente o que lhe é devido: nem mais, nem menos.

Tudo o que porventura vier recolhido *a maior* tipifica um *indébito tributário*, que há de ser restituído ao contribuinte, justamente para que o Estado não se locuplete às suas custas.

Pouco importa, a nosso ver, se o contribuinte repassou, ou não, a carga econômica do tributo recolhido *a maior*. Mesmo nos chamados *tributos indiretos*, presente o indébito tributário, tem o direito inafastável de reavê-lo, a despeito das restrições contidas no art. 166 do CTN.

Há, entretanto, uma peculiaridade que facilita sobremodo a solução do problema que ora estamos enfrentando.

De fato, ainda que aceitemos, *ad argumentandum tantum*, que o art. 166 do CTN aplica-se ao ICMS, temos por indisputável que na hipótese vertente ele não está em causa, eis que nela não se verifica a transferência, a terceiro, do encargo financeiro.

Melhor esclarecendo, a empresa suporta, ela própria, o *onus financeiro* do ICMS que indevidamente incidiu sobre o *valor intrínseco* das mercadorias dadas em bonificação. Não o repassa ao *preço* a ser pago pelos adquirentes. Estes literalmente recebem *de graça* a bonificação em mercadorias.

Dáí podermos tranqüilamente concluir que, neste caso, cabe a repetição ou a compensação – sempre com correção monetária – das importâncias recolhidas a maior, bastando, para tanto, venham respeitados os prazos e formalidades de estilo.

2.11.4.8 O falso problema do preenchimento eventualmente incorreto ou lacunoso das notas fiscais

Podemos cogitar que a Fazenda Pública venha a exigir dos contribuintes que incluam nas notas fiscais que emitem as mercadorias saídas como bonificação, deduzindo, em seguida, seu valor do preço total, a título de desconto ou abatimento.¹¹¹

A exigência não deixa de ser pertinente. Entretanto, os contribuintes não perdem seu direito se vierem a adotar (ou já adotaram) comportamento diverso, ao emitirem as notas fiscais de venda.

A nota fiscal é simplesmente o documento onde fica consignado o valor da operação mercantil realizada, e, por via de consequência, o valor do ICMS a pagar. Assim, deve registrar o verdadeiro valor da operação, para que a cobrança do imposto se perfeça corretamente.

No entanto, a eventual circunstância de apresentar irregularidades ou omissões não impede que o contribuinte desfrute, por inteiro, do seu direito constitucional subjetivo de recolher exatamente o montante devido a título de ICMS.

Noutras palavras, imperfeições ou lacunas no preenchimento desse documento não são fatos impeditivos ao correto recolhimento do

111. Fazemos esta cogitação porquanto a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, na aludida *resposta* que deu a contribuinte, deixou consignado: “Para melhor controle, na nota fiscal emitida, inclui-se a mercadoria saída como bonificação, deduzindo-se, em seguida, o seu valor do preço total, como desconto ou abatimento, e sobre o valor apurado será calculado e destacado o ICMS”.

tributo em exame, nem impedem que um pagamento indevido venha recuperado.

É certo que as notas fiscais devem observar as formalidades atinentes a modelo, número de vias, dados do destinatário, destaques etc. Quanto mais indúvidas nelas se apresentarem as operações ocorridas, tanto mais exato será o pagamento do ICMS.

Se, porém, forem preenchidas de modo inadequado, nem assim o contribuinte pode ser prejudicado no que se refere ao *quantum debeatur*.

Queremos neste ponto destacar que um menos adequado (no entender do Fisco) processo de emissão, pelas empresas, de notas fiscais não destrói o raciocínio que estamos desenvolvendo. Ou, mais especificamente, um eventual *registro defeituoso* das *mercadorias bonificadas* não implica necessidade de *recolhimento a maior* de ICMS. Nem impossibilidade de *repetição* ou *compensação*.

Com efeito, os critérios de escrituração só são válidos na medida em que correspondem ao regime jurídico dos fatos que registram. A nota fiscal, pois, não transfigura fatos jurídicos, mas apenas os certifica.

Melhor dizendo, a nota fiscal limita-se a refletir, numa escrituração obediente a critérios técnicos padronizados, o significado econômico das operações mercantis realizadas. Assim, eventuais lançamentos nela efetuados que não obedeçam à orientação fazendária não têm força jurídica bastante para atropelar direitos subjetivos dos contribuintes, como, por exemplo, o de recuperarem, observados os prazos prescricionais, as quantias de ICMS indevidamente destacadas e recolhidas ao Estado.

Podem, portanto, as empresas recuperar os créditos de ICMS correspondentes ao valor das mercadorias bonificadas ainda que a vantagem dada aos adquirentes tenha sido documentada em notas fiscais em separado. Basta, apenas, que tenham como comprovar que as bonificações estão vinculadas a operações de vendas mercantis efetivamente realizadas.

2.11.4.9 “Vendas bonificadas” e “substituição tributária”

Não ignoramos que muitas *vendas bonificadas* são feitas a clientes sediados em unidades federativas onde se adota o *regime da substituição tributária* do ICMS.

Conseqüentemente, as empresas querem saber se este *regime* teria força jurídica bastante para interferir nas conclusões a que até aqui chegamos.

Não levaremos a cabo, aqui, o estudo do fenômeno da *substituição tributária* do ICMS.¹¹²

Entendemos suficiente consignar, por ora, que ele tem, em última análise, o propósito de *facilitar* a arrecadação do imposto em tela, suprimindo, para efeitos práticos, uma ou mais *etapas* da *circulação tributável* por meio de ICMS.

O assunto que ora faz nossos cuidados vem superiormente disciplinado nos arts. 150, § 7º, c 155, § 2º, XII, “b”, ambos da CF, bem assim nos arts. 6º a 10 da Lei Complementar 87/1996.

De qualquer forma, mesmo sem perdermos de vista os propósitos arrecadatórios da *substituição tributária*, é óbvio que ela não pode servir de instrumento para alterar os elementos estruturais do ICMS, sobretudo os que dizem respeito à composição de sua base de cálculo.

Vai daí que, se – como estamos plenamente convencidos – as *vendas bonificadas* têm como única base de cálculo o *preço efetivamente praticado*, esta realidade, imposta pela própria Constituição (que, conforme vimos, traça todos os elementos da *regra-matriz* do ICMS), em nada é afetada pela circunstância de a operação mercantil desencadear o mecanismo da *substituição tributária*.

Não temos dúvidas, pois, em afirmar que nos casos em que o contribuinte emite nota fiscal (seja de venda, seja de outras saídas) destinada a Estados onde se adota o mecanismo da *substituição tributária* de ICMS o *valor a ser deduzido* como forma de crédito há de ser o efetivamente *praticado* na operação de *venda com bonificação*, vale dizer, *zero*.

Nossa convicção lastreia-se na circunstância de que a *bonificação* é *realidade acessória* da operação de compra e venda mercantil, estando, destarte, submetida à regra *accessorium sequitur suum principale*.

Esta *realidade acessória* em nada é abalada pelo mecanismo da *substituição tributária*, que não tem, de per si, o condão de desnaturar os efeitos tributários da operação mercantil, tal como expostos neste estudo.

2.11.4.10 Síntese final

Pensamos haver demonstrado que a base de cálculo do ICMS nas operações em que existe bonificação em mercadorias é o efetivo pre-

112. V., *infra*, o capítulo “A Manifesta Inconstitucionalidade da Substituição Tributária ‘para Frente’, no ICMS” (Capítulo IV).

ço praticado, isto é, o “valor de que decorreu a saída da mercadoria”. Desde que haja uma efetiva vinculação da *bonificação* com a operação mercantil realizada, é perfeitamente válido excluir da base de cálculo do ICMS o *valor intrínseco* das mercadorias bonificadas.

Por outro lado, observados os prazos de caducidade, os contribuintes podem recuperar as quantias de ICMS indevidamente destacadas e recolhidas ao Estado. Tal recuperação pode dar-se por meio de *pedido administrativo de restituição, de ação de repetição do indébito ou pelo lançamento a crédito*, na escrita fiscal, das quantias recolhidas a maior (hipótese em que se cumprirá plenamente o preceito da *não-cumulatividade* do ICMS). A *restituição, a repetição ou a compensação* deverão ser efetuadas com *correção monetária*, justamente para que os contribuintes não sofram *empobrecimento sem causa*.

2.11.5 O ICMS e a empreitada de construção civil, com fornecimento de material produzido pelo empreiteiro fora do local da obra. Sua não-incidência

Muito se tem discutido sobre a tributação dos materiais fornecidos pelo empreiteiro na execução de empreitada de construção civil.

Só para nos situarmos melhor no assunto, lembramos, com Caio Mário da Silva Pereira, que *empreitada* é um tipo de contrato pelo qual uma das partes (o empreiteiro) obriga-se a realizar certo trabalho, para terceiro (o dono da obra), “com material próprio ou por este fornecido, mediante remuneração global ou proporcional ao trabalho executado”.¹¹³ O assunto vem disciplinado nos arts. 610 a 626 do CC.

Quando o material é fornecido pelo próprio dono da obra (empreitada “de labor”) nenhuma dúvida se entremostra: há, no caso, execução de obrigação *de fazer*, tributável por meio de ISS. Questiona-se, no entanto, se apenas este tributo é devido na empreitada *mista* (ou *de materiais*), isto é, quando o empreiteiro fornece, além da mão-de-obra, os materiais que possibilitarão a execução do serviço.

Não temos dúvida em proclamar que, mesmo neste caso, o único tributo devido é o ISS; jamais o ICMS, apesar da existência dos materiais. Com efeito, estes são meros insumos da obrigação *de fazer*. Deixaram de ser mercadorias, quando adquiridos pelo empreiteiro.

113. *Instituições de Direito Civil*, 2ª ed., vol. 3, Rio de Janeiro, Forense, 1990, p. 221.

É o que se dá na empreitada de construção civil, com fornecimento de material produzido pelo empreiteiro, fora do local da obra. Para ilustrarmos nosso ponto de vista, tomemos dois exemplos, aliás muito corriqueiros: a) o fornecimento de fôrmas de madeira, para serem utilizadas pelo construtor, na obra; e b) o fornecimento de concreto, que, preparado na empresa de concretagem, é descarregado na obra, em fôrmas adrede preparadas.

Entendemos – *contra a opinião fazendária* – que o único tributo devido, nestes casos (e em inúmeros outros similares), é o ISS. Por quê? Porque aí ocorrem típicas prestações de serviços. Nunca operações mercantis.

Realmente, vislumbra-se, aí, prestações individuais de serviços para cada comitente. Melhor dizendo, as fôrmas de madeira são preparadas para cada obra, segundo as necessidades do comitente. O mesmo podemos dizer da elaboração do concreto, que, longe de ser padronizada, é feita para atender às especificidades da construção (o cimento, a pedra britada, a areia e água entram na composição do concreto, não segundo uma *fórmula-padrão*, mas de acordo com precisas instruções fornecidas pelos engenheiros responsáveis da obra).

Logo, no contrato de empreitada o empreiteiro assume uma obrigação de fazer, e não uma obrigação de dar. Dito de outro modo, obriga-se a criar uma utilidade material, fruível individualmente (pelo empreiteiro). Os materiais empregados (madeira, areia, ferro etc.) não são mercadorias, mas *elementos acessórios* do *contrato de empreitada*. Integram e possibilitam o cumprimento de obrigações de fazer.

E sobre obrigações de fazer, conforme já demonstramos, só pode incidir o ISS, tributo de competência municipal.

Pedimos vênia para ponderar que os privatistas têm por pacífico que o contrato de empreitada (arts. 610-626 do CC) não tem objeto a venda de bens, mas a prestação de serviços, com ou sem fornecimento de materiais. O fornecimento de materiais é conatural à empreitada.

Na venda, pelo contrário, há a transmissão de coisa já feita, independentemente de encomenda ou solicitação do comprador. O bem posto *in commercium* não se destina a ninguém especificamente. Ele poderá ser adquirido por qualquer pessoa, mas, ao mesmo tempo, corre o risco de não encontrar comprador.

Não é o caso da empreitada em que o destinatário final da coisa já se encontra determinado, até porque a iniciativa de sua produção é do comitente. A coisa é produzida para satisfazer-lhe uma necessidade específica.

Com estes argumentos de reforço, colhidos em seara jurídica tão distante da nossa, mais e mais se acentua o acerto da tese de que, no contrato de empreitada, não há mercadoria, mas serviço. E, não havendo mercadoria, segue-se, com a força irresistível dos raciocínios lógicos, que não pode haver nem operação mercantil, nem tributação por via de ICMS.

2.11.6 O ICMS e mercadoria que não transita pelo estabelecimento do transmitente

Partindo do pressuposto – falso – de que a simples “saída” da mercadoria é o fato impositivo do ICMS, a Lei paulista 6.374/1989 dispôs, em seu art. 2º, § 1º: “Para efeito desta lei, equipara-se à saída: 1 – a transmissão de propriedade de mercadoria ou de título que a represente, quando esta não transitar pelo estabelecimento do transmitente”.

Neste ponto, reproduziu o art. 1º, § 1º, do Decreto-lei 406/1968.

Na verdade, a saída da mercadoria é apenas o momento em que a lei considera nascida a obrigação de pagar o ICMS. Este tributo surge, como vimos, quando ocorre a operação mercantil. A “saída” é uma simples decorrência da transmissão da titularidade da mercadoria. É quando se exterioriza tal transmissão.

De qualquer modo, desde que ocorra a operação mercantil, o tributo é devido, ainda quando a mercadoria não transitar pelo estabelecimento do transmitente.

Figuremos o seguinte exemplo: a empresa A importou mercadoria do exterior e ela está sendo liberada pela *Alfândega* (ou se encontra depositada, em seu nome, em *armazém geral*). Vende a mercadoria à empresa B, que vai buscá-la diretamente na repartição aduaneira (ou, na outra hipótese, no *armazém geral*). Como já percebemos, a mercadoria nem entra, nem sai fisicamente da empresa A. Esta empresa, no entanto, tendo praticado a operação mercantil, deverá pagar o ICMS cabível. Por quê? Porque, por ficção legal, considera-se que a mercadoria importada entrou no estabelecimento de A e depois dele saiu (após consumada a venda para B).

2.11.7 O ICMS e o arrendamento mercantil (“leasing”). Sua inexigibilidade

Temos para nós que o ICMS não pode incidir sobre o arrendamento mercantil (*leasing*).

Deveras, no arrendamento mercantil inexistente venda de mercadoria, mas, apenas, um contrato, pelo qual uma parte (empresa de *leasing*, financiadora ou arrendadora) dispõe-se a adquirir, de terceiro, a pedido de outra parte (empresa financiada ou arrendatária), bens, para serem por esta última utilizados, por prazo determinado. Em tal contrato, a arrendatária assume o compromisso de, mediante certa remuneração, utilizar o bem, tendo o direito de, a final (isto é, esgotado o prazo pactuado), devolvê-lo, adquirir-lhe a propriedade (por um preço residual, de antemão fixado) ou renovar a avença, por remuneração menor. Portanto, fluído o prazo contratual, abrem-se, para o arrendatário, três possibilidades: I – comprar o bem; II – restituí-lo; ou III – renovar o *leasing*.¹¹⁴

Insistimos em que não há incidência de ICMS ainda quando o arrendatário exercita sua “opção de compra”, porquanto ela corresponde à última etapa do processo de financiamento, tributável, em tese, pela União (por meio de IOF). Ademais, já não há, aí, mercadoria, mas, apenas, um bem de uso *extra commercium*.

Entretanto, a Lei Complementar 87/1996, em seu art. 3º, VIII, prescreve: “Art. 3º. O imposto não incide sobre: (...) VIII – operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário”.

Em que pese à circunstância de a lei complementar ter acertadamente estipulado que as operações de arrendamento mercantil refojem à tributação por meio de ICMS, errou ao estatuir que a venda do bem arrendado, quando o arrendatário faz sua “opção de compra”, sofre a incidência deste tributo.

114. Observamos que inexistente, na hipótese, uma locação propriamente dita. Nem, tampouco, uma locação com promessa (opção) de venda. No *leasing* há, na realidade, uma operação financeira, para a obtenção de um bem. Quem efetua o *leasing* de um bem está, em rigor, obtendo um financiamento. Valem, a respeito, os esclarecimentos de Arnoldo Wald, para quem, no *leasing*, “há mais do que uma locação, realizando-se, na realidade, basicamente uma operação financeira que consiste na simbiose da locação, do financiamento e da venda” (“A introdução do *leasing* no Brasil”, RT 415/11). E, mais adiante: “Não se trata, na hipótese, de simples locação de coisa. Na realidade, os aluguéis são mais elevados que os existentes na locação comum, pois visam garantir, em prazo contratual determinado, a amortização do preço do equipamento acrescido dos custos administrativos e financeiros e do lucro da companhia do *leasing*” (idem, p. 12).

Assim, sem embargo do disposto no item 15.09 da *Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116, de 31.7.2003* (que considera o *leasing* serviço tributável), e do próprio entendimento do STF, estamos convencidos de que, *in casu*, também não incide o ISS, mas, apenas, eventualmente, o IOF (imposto de competência federal).

É que, como vimos, ao ser exercitada a *opção de compra* não há mais mercadoria e, como se isto não bastasse, não ocorre nenhuma operação mercantil, mas, tão-somente, uma operação de financiamento.

Reiteramos (v. *supra*, subitem 2.7.2) que, apesar de a Emenda Constitucional 33/2001 “permitir” que o ICMS incida “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, *qualquer que seja sua finalidade*”, o arrendamento mercantil efetuado no exterior passa ao largo deste tributo, por não se encaixar em sua regra-matriz constitucional, originariamente traçada. Como se isto não bastasse, o próprio princípio da igualdade milita no sentido da não-incidência. De fato, seria antiisonômico tributar apenas o arrendamento mercantil efetuado no exterior.

2.11.8 A não-incidência de ICMS sobre seguros e juros

É inválida a exigência de ICMS sobre seguros e juros, a despeito do que estabelece a Lei Complementar 87/1996, em seu art. 13, § 1º, II, “a”:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é: (...).

“§ 1º. Integra a base de cálculo do imposto: (...) II – o valor correspondente a: a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; (...)”

A nosso ver, esta alínea “a” é manifestamente inconstitucional. Seguros e juros não encerram atos mercantis, mas, sim, operações financeiras, tributáveis, em tese, apenas pela União, com respaldo no art. 153, V, da CF (“compete à União instituir impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários”).

Corretíssimas, a respeito, as seguintes ponderações de Ives Gandra da Silva Martins: “(...) não pode a base de cálculo do IOF servir, simultaneamente, de base de cálculo do ICMS, mesmo que potencial, pois as operações referentes aos rendimentos de capital, exteriorizados pelos juros, não constituem operações de natureza mercantil”, mas operações “(...) circulatórias de dinheiro ou assecuratórias de outras operações, situações ou pessoas, com uso ou não de poupança popular. Foge, pois, a cobrança de juros ou de seguros à configuração de ato mercantil, por se: ato de financiamento ou assecuratório de uma operação mercantil. E, por esta razão, juros e seguros não estão na

competência impositiva dos Estados, por estar ela naquela da União, ainda que a União deixe de exercer tal competência”.¹¹⁵

Em suma, seguros e juros não podem servir de base de cálculo do ICMS, porque não medem nenhuma operação mercantil; apenas operações financeiras.

2.11.9 A não-incidência de ICMS sobre “salvados de sinistros”

Os *salvados de sinistros*, mesmo quando vendidos a terceiros, também não rendem ensejo à tributação por meio de ICMS.

Só para nos situarmos no assunto, *salvados de sinistros* (ou simplesmente *salvados*) são coisas que remanesceram de uma catástrofe (naufrágio, incêndio, inundação etc.). O assunto vem regulado no art. 964, II, do CC.¹¹⁶

Conforme rezam os contratos de seguro, havendo indenização total, os salvados – que não são mercadorias – passam a pertencer à companhia seguradora. Esta, além de não ser comerciante, não é alvo de nenhuma operação mercantil: apenas torna-se titular dos bens segurados, em decorrência de um evento extraordinário. É o quanto basta para que se afaste, na espécie, a incidência do ICMS (isto, diga-se de passagem, vem agora declarado no art. 3º, IX, da Lei Complementar 87/1996).

Pelas mesmas razões, as vendas dos salvados, promovidas pelas seguradoras, não configuram operações relativas à circulação de mercadorias.

2.11.10 A não-incidência de ICMS sobre a mudança de endereço

Não incide o ICMS, igualmente, quando há mudança de endereço, vale dizer, quando a empresa transfere seu estabelecimento para outro local, com as mercadorias nele existentes. De fato, inexistente, no caso, operação mercantil apta a ensejar a cobrança do tributo.

2.11.11 A não-incidência de ICMS sobre a venda de bens do ativo fixo

O ICMS também não incide quando são vendidos os bens do *ativo fixo (ativo imobilizado)* da empresa, que, como demonstraremos mais

115. “Juros e seguros como base de cálculo do ICMS”, *O ICMS ...*, pp. 176-177.

116. CC, art. 964: “Têm privilégio especial: (...) II – sobre a coisa salva, o credor por despesas de salvamento”.

adiante, não são mercadorias, já que não estão preordenados à prática de atos de comércio, nem sua venda tem por fito a obtenção de lucro.

2.11.12 A não-incidência de ICMS sobre o "autoconsumo"

A ativação de bem próprio, isto é, a incorporação ao ativo fixo de bem fabricado pelo contribuinte ("autoconsumo"), também não tipifica o *fato imponible* do ICMS. É que, no caso, não há operação mercantil, pois esta, indiscutivelmente, pressupõe a existência de dois sujeitos de direito: o transmitente e o adquirente. Sobremais, tal bem não é mercadoria.

2.11.13 A não-incidência de ICMS sobre a saída (com posterior retorno) de bens para fins de "demonstração"

Também a saída (com posterior retorno) de bens destinados a demonstração é inalcançável pelo ICMS. Perfeitas, a respeito, as observações de José Eduardo Soares de Melo: "As saídas para demonstração são estranhas ao tipo 'operação jurídica', não passando de simples remessa para exame e divulgação de um bem, suas características, qualidades e funcionamento, que poderá (ou não) vir a ser comercializado, quando, então, essa futura destinação o caracterizará (ou não) como mercadoria".¹¹⁷

2.11.14 A "cessão de direitos" e a impossibilidade jurídica de ela ser alcançada pelo ICMS

Como vimos precedentemente, a Constituição, ao estruturar a *regra-matriz* do imposto sobre "operações relativas à circulação de mercadorias", previu a criação de um tributo sobre *atos jurídicos*.

Conseqüentemente, aos Estados e ao Distrito Federal foi conferida competência para criar um imposto sobre *negócios jurídicos que envolvam circulação de mercadorias*; não sobre a circulação de mercadorias em si mesma considerada. É que esta exação não incide sobre fatos jurídicos, mas, sim – tornamos a repetir –, sobre atos jurídicos que acarretem circulação de mercadorias.

Isto significa que, para fins de incidência de ICMS, importam mais as operações realizadas pelo contribuinte do que os fatos concretamente ocorridos.

117. ICMS – Teoria e Prática, 2ª ed., São Paulo, Dialética, 1996, p. 30.

Melhor elucidando, nem sempre a entrega de um bem a terceiro, por força de contrato, tipifica uma operação mercantil. Pelo contrário, freqüentemente configura negócio jurídico de natureza distinta.

Imprescindível, pois, identificar, com precisão, tais negócios jurídicos, o que – já adiantamos – nem sempre é fácil. De fato, não raro, só após um exame metucioso do contrato que levou à entrega do bem a terceiro é que se consegue perceber que a atividade desenvolvida pelo pretense (e só pretense) contribuinte de ICMS não configura nenhuma operação mercantil. Tal se dá, por exemplo, quando o contrato menciona a entrega de um bem corpóreo, em decorrência de cessão de direitos. Inexiste, neste caso, operação mercantil a tributar.

Para melhor embasarmos nosso raciocínio, vamos nos socorrer da distinção entre *atividades-meio* e *atividades-fim*, muito bem urdida por Geraldo Ataliba e Aires Barreto.

Como observam estes mestres, "a designação da ação humana pode representar: a) um ato, fato ou obra constitutivo de passo ou etapa para a consecução de um fim; e b) o próprio fim ou objeto".¹¹⁸

É comuníssimo a ação indicada no contrato (v.g., a revenda) ser uma mera etapa para se chegar ao fim colimado, que pode ser não só praticar uma operação mercantil como, também, industrializar produtos, prestar serviços, ceder direitos etc.

Muito bem, o ICMS só pode incidir sobre a realização de operação mercantil como fim em si mesma, e não sobre operação que seja simples requisito para o atingimento de outro fim.

Para não ficarmos na aridez da teoria, tomemos um exemplo prático: admitamos que um contrato firmado entre uma empresa e um jurisconsulto estipule que este, mediante o pagamento de um dado preço, deverá responder, por escrito, pelo menos uma vez por mês (com habitualidade, pois), a dúvidas da contratante. Nem por isso este jurista estará vendendo mercadoria, mas, tão-somente, prestando serviços advocatícios, com a entrega de bens corpóreos (os pareceres jurídicos). Deverá pagar ISS; jamais ICMS. A situação não se altera ainda que o aludido contrato preveja um sobrepreço na hipótese de os pareceres serem entregues impressos e encadernados. Continuará existindo, no caso, tão-só um serviço advocatício, tributável apenas por meio de ISS.

118. Cf. Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto, "ISS – Construção civil – Pseudo-serviço e prestação de serviço – Estabelecimento prestador – Local da prestação", *RD Tributário* 40/90.

Retornando desta digressão, podemos agora afirmar que a entrega de um bem corpóreo, em consequência de uma cessão de direitos, não acarreta a incidência de ICMS, mas, eventualmente, de outro imposto (a nosso ver, de um possível, porém ainda não cogitado, imposto sobre cessão de direitos, de competência da União)

Desenvolvendo a idéia, temos que a obrigação tributária só nasce diante da plena e cabal identificação do conceito do fato ocorrido com o conceito da hipótese de incidência. Assim, se o fato ocorrido é identificável como *cessão de direitos não há como* subsumi-lo à hipótese de incidência *vender mercadorias*.

Ceder direitos pressupõe a realização de atividades acessórias (*atividades-meio*), como as de distribuição de filmes em suporte de videocassete, fitas, *compact discs* etc. Assim, estas não podem ser consideradas isoladamente, para efeito de incidência de imposto. Constitui erroria jurídica pretender desmembrar as inúmeras atividades-meio necessárias à cessão de direitos, como se fossem "operações mercantis" parciais, para fins de incidência de ICMS.

Nenhuma dessas atividades-meio pode ser considerada, em si mesma, operação mercantil, mas, apenas, condição à efetiva realização da cessão de direitos.

Com tais considerações, podemos, agora, analisar a situação das empresas que distribuem filmes em suporte de videocassete.

2.11.14.1 A situação tributária das empresas que distribuem filmes em suporte de videocassete

As empresas que distribuem filmes em suporte de videocassete fazem, apenas, cessão temporária de direitos sobre a obra intelectual gravada nos *videotapes* (ou fitas de vídeo).

Noutro dizer, transferem, por tempo determinado, a terceiros, mediante contraprestação econômica, os direitos de que são titulares. Traspassam direitos de que são titulares, levando a cabo verdadeira transmissão *inter vivos*, a título oneroso, dos direitos que detém sobre o filme.

Por suas características, tal cessão (ou *cedência*) assume as feições de verdadeira *locação, por prazo certo*. Dentro deste prazo, o cessionário sub-roga-se em todos os direitos do cedente, isto é, do titular dos direitos sobre o filme.

Cedente e cessionário absolutamente não praticam operação mercantil com a *fita*. Apenas o primeiro transfere a este último, tempora-

riamente, os direitos de uso da obra (que tem na fita meramente o seu *suporte físico*).

Essas considerações são especialmente relevantes no caso em exame, em que não há, positivamente, "venda (ou revenda) de filmes". As empresas do setor não põem em mãos de outrem, mediante contratos de compra e venda, fitas de vídeo (o produto físico). Apenas cedem o *direito de uso* da obra intelectual gravada em fitas de vídeo. Praticam cessões de direitos; nunca operações mercantis.

Insistimos que é inadmissível supor que tais empresas vendam fitas de vídeo. A entrega das fitas é mera *etapa* da predita cessão de direitos.

Realmente, o que muitos chamam de *verda (ou revenda) de fitas de vídeo* nada mais é do que a *atividade-meio* necessária à cessão de direitos sobre a obra gravada nas fitas de vídeo. Temos, aí, nítida hipótese de tarefa acessória – mas inafastável – da concretização da cessão de direitos.

Só após gravada em fita de vídeo a obra intelectual (o filme) pode ser levada ao conhecimento de terceiros.

Convém remarcarmos que não se pode dar solução adequada às questões tributárias envolvendo filmes gravados em fitas de vídeo sem que se tenha presente a *peculiaridade que envolve os meios de viabilização da cessão de direitos da obra intelectual*.

Não há como levar este tipo de obra intelectual até os usuários sem que ela passe pela gravação em fitas de vídeo. As empresas distribuidoras ou conexas de videofilmes e similares, para poderem exercer suas atividades, têm que distribuir os filmes em suportes materiais de fitas de vídeo ou equivalentes. Distribuir os filmes é, pois, atividade não só comum, como *absolutamente necessária à cessão de direitos* em tela. Esta exige a existência de fitas de vídeo adrede preparadas para esse fim. E é fora de dúvida que quando as empresas utilizam tais fitas de vídeo não se configura nenhuma operação mercantil.

É, assim, equivocado supor haja, no caso, operações tributáveis pelos Estados (ou pelo Distrito Federal). Utilizar a *fita*, ou seja, o *produto físico*, é mero *meio* – inafastável instrumento (requisito, condição) – da cessão de direitos.

Na verdade, as empresas em questão empregam fitas de vídeo como condição das cessões de direitos que efetuam. Absolutamente, não realizam vendas mercantis. Não têm por que pagar ICMS.

Em suma, aquilo que está sendo chamado de “venda” (ou “revenda”) é apenas parte integrante da “distribuição” ou, em linguagem mais técnica, da *cessão de direitos*.

Repare-se que, aqui, não se cogita de fabricação e venda de fitas *virgens*. Melhor elucidando, não se têm empresas cuja atividade seja a de colocar *in commercium* fitas de vídeo. Pelo contrário, as empresas executam as atividades de distribuição de filmes como *meio* para a efetivação da cessão de direitos ora em estudo.

Na espécie, temos, quando muito, “pseudo-operações mercantis”, porque a distribuição de filmes e as operações a ela conexas são apenas *meios* para atingir-se o fim da cessão de direitos. Ainda que não houvesse menção a essas “ações-meio”, elas deveriam ser executadas como único caminho para operar-se a cessão de direitos sobre a obra intelectual contida no filme.

Nem se diga que o produto físico, ou seja, a fita de vídeo, tem um preço. O que importa considerar é a inserção da fita como etapa da cessão de direitos da obra intelectual.

Do quanto expusemos, é inquestionável que, *in casu*, não há, sob o prisma técnico-jurídico, operação mercantil a ser considerada.

As atividades desenvolvidas pelas empresas do setor integram a própria cessão de direitos da obra intelectual, já que sem elas tal cessão não se daria.

Logo, podemos concluir que as empresas, ao distribuírem fitas de vídeo e desenvolverem atividades conexas, executam etapas necessárias à implementação da cessão de direitos. Praticam *atos acessórios* em relação a tais cessões de direitos (*atos principais*). Realmente, se essas atividades apenas viabilizam as cessões de direitos, é natural concluirmos que devem seguir o mesmo regime jurídico destas últimas. Trata-se, diga-se de passagem, da simples aplicação, ao caso em apreço, da multissecular regra *accessorium sequitur suum principale*.

Desvenda-se sempre mais que a atuação das empresas que torna possível a cessão de direitos sobre as obras intelectuais gravadas nas fitas de vídeo não pode ser tributada por meio de ICMS (porque não se traduz numa operação mercantil).

O trabalho desenvolvido por tais empresas é uma realidade inerente e indissociável da cessão de direitos em análise. Por isso mesmo, a ela está inseparavelmente coligado (*inhaeret ad ossa*) e não pode receber tratamento jurídico-tributário diverso.

O fato de as empresas utilizarem a nomenclatura “venda” (ou “revenda”) não tem o condão de transformar tal etapa da cessão de direitos em operação mercantil autônoma e, como tal, passível de tributação pelo Estado (ou pelo Distrito Federal), por via de ICMS. O que importa considerar, na espécie, é a inexistência de operação mercantil, precisamente porque se está diante de etapa da mencionada cessão de direitos.

Em remate, o fato que constitui o objeto efetivo das atividades das mencionadas empresas – embora coloquialmente designado “venda” (ou “revenda”) – não corresponde ao conceito constitucional de operação mercantil, não sendo, portanto, apto a ser alcançado pelo ICMS.

A lei complementar (prevista no art. 146, I, da CF) e a lei ordinária estadual ou distrital (criadoras do ICMS) não podem superar tais barreiras constitucionais, transformando uma cessão de direitos numa operação mercantil.

E, em rigor, isto não aconteceu. Nem a Lei Complementar 56/1987 nem a legislação ordinária dos Estados ou do Distrito Federal mandam tributar, por meio de ICMS, a cessão de direitos (com as operações que a integram e viabilizam).

2.11.15 *A intributabilidade, por meio de ICMS, do fornecimento domiciliar de água potável. Questões conexas*

De uns tempos a esta parte tem-se notado em alguns Estados (v.g., no Estado da Bahia) a tendência de tributar-se, por meio de ICMS, o fornecimento domiciliar de água potável (água tratada), quando não a própria água em estado bruto (“in natura”, sem tratamento).

Esta postura absolutamente não se ajusta aos ditames constitucionais, conforme passamos a examinar.

Em primeiro lugar, a água em estado bruto não é uma mercadoria, porquanto não se destina ao comércio. É um bem que a todos pertence (bem público) e integra o patrimônio da Nação.¹¹⁹

De fato, o art. 20, III, da CF coloca entre os bens da União, “os lagos, rios e quaisquer correntes de água em terrenos de seu domínio,

119. Por dizerem de perto com a soberania nacional, os recursos hídricos dos País e o modo pelo qual podem ser explorados, mereceram especial atenção por parte do nosso Constituinte. Os recursos hídricos pertencem à dominialidade pública e só podem ser explorados por particulares, mediante concessão, permissão ou licenciamento (v., também, Lei 9.483, de 8.1.1997, que instituiu a “Política Nacional de Recursos Hídricos”).

ou que banhem mais de um Estado, sirvam de limites com outros países ou se estendam a território estrangeiro ou dele provenham". Já, o art. 26, I, do mesmo Diploma Excelso insere entre os bens dos Estados-membros "as águas superficiais ou subterrâneas, fluentes, emergentes e em depósito", que não estiverem no domínio da União.

Muito bem, na medida em que as águas são incontendivelmente bens públicos, segue-se que não são mercadorias, não podendo, só por isso, ensejar tributação por meio de ICMS. Ademais, neste estado natural, a água é insusceptível de avaliação econômica, circunstância que, *de per si*, afasta a incidência do ICMS.

Por outro lado, o serviço de fornecimento domiciliar de água (água encanada e tratada), porque serviço público específico e divisível, possibilita apenas um tipo de tributação: a tributação por meio de *taxa de serviço* (art. 145, II, segunda parte, da CF). Não de imposto; muito menos de ICMS, cujas regras-matrizes estão perfeitamente delineadas no Texto Magno e não podem ter seu traçado alterado pelo legislador ordinário ou pelo agente fiscal. Ademais, como havíamos adiantado (item 1), os únicos serviços potencialmente tributáveis, por meio de ICMS são os serviços de transporte transmunicipal e os serviços de comunicações.

Discute-se, também, se a água que empresa bombeia (de rio, represa, lagoa etc.), para refrigerar suas máquinas, para utilizá-la na limpeza de suas dependências ou em processo de industrialização, para combater o fogo ou simplesmente para a alimentação e a higiene de seus funcionários, poderia, ainda que potencialmente, ensejar a tributação por meio de ICMS.

Continuamos nos inclinando pela negativa, uma vez que, no caso, além de não estar presente nenhuma mercadoria, inexistente operação jurídica, mas simples auto-serviço, intributável pelo ICMS.

Encerramos este tópico frisando que, por óbvio, a água mineral, quando engarrafada e vendida, por empresa comercial, a consumidor final, é mercadoria e, destarte, a operação, com ela realizada, é perfeitamente tributável por meio de ICMS. Também são tributáveis, por via de ICMS, a importação de água mineral (mercadoria) e a operação mercantil praticada com água que passou por um processo de industrialização (v.g., a água oxigenada). Em todos estes casos, a água — não enquanto produto químico, mas pelo modo como é levada ao consumidor (muitas vezes gaseificada ou aromatizada artificialmente) — não passa de uma mercadoria, isto é, de um bem móvel destinado ao comércio (*res in commercium*). Só que, neles, não é propriamente a

água que acaba sendo tributada, mas a *operação mercantil* com ela praticada.

2.11.16 O ICMS e a imputação de pagamento. O inadequado tratamento dispensado ao assunto pela legislação paulista¹²⁰

Teceremos, agora, algumas considerações sobre o regime jurídico da *imputação de pagamento* em matéria tributária, mostrando a incompatibilidade entre o art. 103 da Lei 6.374/1989, do Estado de São Paulo, e o art. 163 do CTN.

I — É ponto pacífico que o tributo não se perpetua no tempo. Pelo contrário, nasce para desaparecer. Mais dia, menos dia, deixa de existir, libertando o contribuinte (sujeito passivo) daquele *estado de sujeição* que o prendia ao Fisco (sujeito ativo).

Como sabemos, o tributo extingue-se com o *pagamento* ou com a verificação de qualquer outra *causa extintiva da obrigação tributária*.¹²¹

Em apertada síntese, *causa extintiva da obrigação tributária* é o ato ou fato a que a lei atribui o efeito de libertar o sujeito passivo tributário do liame abstrato (vínculo jurídico) que o prendia ao sujeito ativo tributário, desde a ocorrência do *fato impositivo* (*fato gerador "in concreto"*).

São causas extintivas da obrigação tributária o *pagamento*, a remissão, a compensação, a transação, a decadência, a prescrição, a confusão, o desaparecimento sem sucessor do sujeito passivo tributário etc.¹²²

O *pagamento* é a causa extintiva por excelência das obrigações tributárias. Pode ser conceituado como o cumprimento voluntário do

120. Este subitem integra, com pequenas diferenças, um parecer que redigi com o professor Eduardo Domingos Bottallo. Está aqui publicado com a concordância desse Mestre.

121. O Código Tributário Nacional chaina as causas extintivas da obrigação tributária de *causas extintivas do crédito tributário*. Impropriamente, porque o tributo não se extingue apenas quando desaparece o *crédito tributário*, mas, também, quando se fere de morte seu *sujeito ativo* ou seu *sujeito passivo*. Ademais, extinto o crédito tributário, *ipso facto* extingue-se toda a obrigação tributária.

122. Algumas causas extintivas do crédito tributário estão arroladas no CTN, em seu art. 156 (o pagamento; a remissão; a compensação etc.). Outras foram discernidas pela doutrina (a confusão; o desaparecimento, sem sucessor, do sujeito ativo; o desaparecimento, sem sucessor, do sujeito passivo etc.).

objeto da prestação tributária. Com ele põe-se termo à relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte, liberando-se este último.

Associada à idéia de pagamento, emerge naturalmente a de *imputação de pagamento* (ou *imputação em pagamento*), que encontra espaço quando o contribuinte tem, para com a mesma Fazenda Pública, diversas dívidas tributárias de idêntica natureza, todas vencidas e líquidas. Se a quantia oferecida para adimpli-las for suficiente para extinguir mais de uma, mas não todas, surge o problema de se saber a quais delas se imputará o pagamento.

Neste ponto reside uma das diferenças entre a imputação de pagamento no Direito Privado e no Direito Tributário.

II – Enquanto no Direito Privado – como observa Clóvis Beviláqua – a “imputação em pagamento é a operação pela qual o devedor de vários débitos da mesma natureza, a um só credor, declara qual deles quer extinguir”,¹²³ no Direito Tributário tal escolha é feita pelo próprio credor (o Fisco), com total prescindência da vontade do devedor.

De fato, o art. 352 do CC dispõe que “a pessoa obrigada, por dois ou mais débitos da mesma natureza, a um só credor, tem o direito de indicar a qual deles oferece pagamento, se todos forem líquidos e vencidos”; ao passo que o art. 163 do CTN estatui que, “existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação”. Como podemos facilmente perceber, a legislação de regência do instituto da imputação de pagamento confirma que no Direito Privado a escolha é feita pelo devedor, e no Direito Tributário pelo credor.

Esta diferença de tratamento jurídico justifica-se plenamente, porquanto o Direito Tributário é presidido pelo *princípio da predominância do interesse público sobre o interesse privado*. A necessidade de – observados os limites constitucionais e legais – se atender ao interesse público (v.g., para se evitar uma sempre indesejável prescrição tributária) justifica caiba ao Estado eleger quais débitos tributários reputará extintos.

III – Examinando o precitado art. 163 do CTN, verificamos que sua aplicação está condicionada à observância dos seguintes requisi-

123. *Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado*, 8ª ed., Rio de Janeiro, Francisco Alves, 1950, obs. ao art. 991 do CC.

tos: a) existência simultânea de dois ou mais débitos do mesmo contribuinte em face da mesma Fazenda Pública; b) estarem os aludidos débitos vencidos; e c) inexistência de prévio pagamento.

Assinalamos, por oportuno, que a *imputação de pagamento* em matéria tributária só é possível enquanto o contribuinte não recolheu o tributo. Após este evento jurídico já não há lugar para a aplicação da figura, sob pena de sério comprometimento da segurança jurídica do contribuinte e do princípio constitucional que manda prestigiar sua boa-fé.

Este ponto foi, como de hábito, muito bem explorado pela reconhecida jurista Misabel Derzi:

“A imputação é uma prerrogativa da Fazenda Pública, sempre prévia ao pagamento. Essa a posição da doutrina e da jurisprudência. (...). Portanto, efetuado o pagamento relativamente a certo e determinado tributo, e estando o contribuinte munido da prova da quitação, não poderá a autoridade administrativa descaracterizá-lo ‘a posteriori’. (...). *Nem tampouco utilizar-se da escala do art. 163 para rejeitar pedido de compensação ou restituição, transferindo o pagamento do indébito que se fez a título de certo imposto para quitação de outro crédito legitimamente constituído*. Se tal não ocorre e se dá a quitação fora da ordem do art. 163 ela é válida e intransferível. *Caso contrário, se pudesse a autoridade fazendária transferir pagamentos ou imputar ‘a posteriori’, ofendida estaria a boa-fé do contribuinte (...)*.”

“*Uma vez pago certo e definido tributo, se a Fazenda Pública interessada não exerceu, previamente, a imputação, não poderá fazê-lo posteriormente, pois o pagamento extingue o crédito, tornando-se impossível a imputação e inaplicável o art. 163*. Imputação de crédito pago é imputação de algo inexistente, que já foi extinto pelo pagamento.”¹²⁴

Estas observações põem em destaque a idéia de que a imputação de pagamento no Direito Tributário, com ser muito rara, já que de difícil operacionalização prática, há de ser feita com cautela, justamente para que não restem atropelados direitos subjetivos dos contribuintes.

Com efeito, seria necessária uma radical mudança no *modus* de recolhimento dos tributos para que a Fazenda Pública pudesse ter uma

124. “Notas” ao livro *Direito Tributário Brasileiro*, de Aliomar Baleeiro (11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999), p. 873 (grifou-se – o negrito está no original).

visão prévia e panorâmica dos créditos que ostenta em relação a cada contribuinte, de sorte a, no momento em que este se dispusesse a honrar um de seus débitos tributários, poder vir a aplicar o disposto no art. 163 do CTN. Se recebe o tributo, o que se dá usualmente (já que o pagamento é feito, de regra, por meio de guias preenchidas pelo próprio contribuinte), perde a oportunidade de se valer do instituto da *imputação de pagamento*.

Vejam, agora, se o art. 163 do CTN veicula realmente *normas gerais em matéria de legislação tributária*, de modo a vincular todas as pessoas políticas, aí incluído, obviamente, o Estado de São Paulo.

IV – Começamos por observar que cabe à lei complementar veicular *normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação tributária* (art. 146, III, “b”, da CF). Neste campo inserem-se as questões relativas à extinção das obrigações tributárias, entre as quais o pagamento e a imputação de pagamento.

É o caso, agora, de indagarmos: qual o campo de atuação das *normas gerais em matéria de legislação tributária*?

Em apertada síntese, podemos dizer que elas existem para, respeitados os princípios *federativo*, da *autonomia municipal* e da *autonomia distrital*, conferir certeza e segurança ao sistema tributário nacional, assegurando a uniformidade de sua aplicação, no âmbito de todas as pessoas políticas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal). Ou, como aguisadamente nota a professora Lúcia Valle Figueiredo, “a norma geral, se corretamente dentro do seu campo de abrangência, ao contrário do que se pode dizer em matéria de invasão de competências federativas, é sobretudo fator de segurança e certeza jurídicas, portanto tende à igualdade e certeza da aplicação uniforme de dados princípios”.¹²⁵

Logo, reiteramos que, embora não se negue que as *normas gerais* devam levar em conta os grandes princípios, explicitando o que já está implícito na Constituição, não há como contestar, igualmente, sua extraordinária utilidade, para que os institutos jurídico-tributários venham aplicados de modo harmônico em todo o País.

Tal é o caso do instituto da *imputação de pagamento*, que não pode navegar ao sabor do casuismo da legislação de cada pessoa política tributante, sobretudo porque com sua inadequada utilização cor-

125. *Competências Administrativas dos Estados e Municípios*, separata, s/d, p. 7.

re-se o sério risco de restarem atropelados fundamentais direitos dos contribuintes, conforme apontamos no item anterior.

Do exposto, temos para nós que se ajusta perfeitamente ao figurino constitucional o art. 163 do CTN,¹²⁶ quando estatui:

“Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas: I – em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária; II – primeiramente às contribuições de melhoria, depois às taxas e, por fim, aos impostos; III – na ordem crescente dos prazos de prescrição; IV – na ordem decrescente dos montantes”.

A par das características que foram por nós acima destacadas acerca dos requisitos do instituto em tela, ressaí da simples leitura deste artigo que o direcionamento do pagamento objeto da imputação obedece a uma seqüência obrigatória, que escapa do controle do próprio credor do tributo.

Em consequência, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal não têm competência para dar ao pagamento a cargo do contribuinte qualificação diversa das apontadas no precitado art. 163 do Código Tributário Nacional, de sorte, *e.g.*, a considerar multa o que lhes cabe a título de tributo.

Ressaltamos que a legislação ordinária das pessoas políticas, embora apta a detalhar o assunto, não pode fazer tábula rasa das diretrizes do artigo em questão. Noutras palavras, ela só será válida se e quando se entrosar com as linhas mestras do texto complementar, e ainda assim apenas para iluminar os pontos eventualmente menos nítidos do modelo ali traçado, desde que não o altere, não o anule, nem, muito menos, o subverta.

Ao lume destas considerações, vejamos, agora, o que reza, a respeito, a legislação do ICMS do Estado de São Paulo.

126. Hoje é pacífico e assente que o Código Tributário Nacional faz as vezes da lei complementar a que alude o art. 146 da CF. Embora o Código Tributário Nacional seja formalmente uma lei ordinária (Lei 5.172/1966), materialmente é uma lei complementar nacional.

V – Ao cuidar da imputação de pagamento, a Lei paulista 6.374/1989 (*Lei do ICMS/SP*) assim dispõe:

“Art. 103. Verificado o recolhimento do débito fiscal com inobservância das disposições estabelecidas (...), será o devedor notificado a recolher a diferença apurada de ofício, dentro de 10 dias, inscrevendo-se o débito na dívida ativa em caso de inadimplemento.

“§ 1º. Diferença é o valor do imposto e/ou da multa, que restar devido após a imputação de que trata o parágrafo seguinte (...).

“§ 2º. A imputação deve ser efetivada mediante distribuição proporcional do valor recolhido dentre os componentes do débito, assim entendidos o imposto e/ou a multa, a correção monetária ou os juros de mora, a multa de mora e os honorários advocatícios devidos na data do recolhimento incompleto.”

Percebemos, ao primeiro súbito de vista, que este artigo é totalmente teratológico. A pretexto de regular a imputação de pagamento no ICMS, ele, além de desatender, de modo contundente, ao modelo do art. 163 do CTN, criou um mecanismo canhestro, que mal esconde o propósito de possibilitar o exercício arbitrário das razões do Fisco, atropelando, destarte, o interesse público.

Observamos que o art. 103 da Lei paulista 6.374/1989 pressupõe *pagamento prévio*, quando, como vimos, a imputação a que alude o art. 163 do Código Tributário Nacional há de ser exercida *antes* do pagamento, exatamente para não agredir a boa-fé do contribuinte.

Ademais, o art. 103 não se refere a “dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo”, mas a um único débito, supostamente recolhido de modo insuficiente.

Só estas considerações já revelam, com hialina clareza, o total descompasso entre a norma geral em matéria de legislação tributária, que todas as pessoas políticas devem observar, e a lei do ICMS do Estado de São Paulo.

Mas as discrepâncias não param por aí.

Deveras, o art. 103 da Lei paulista 6.374/1989 desconsidera a ordem obrigatória das imputações, tal como posta no art. 163 do CTN, instituindo, em seu lugar, uma modalidade *sui generis* de “imputação”, que não encontra, nem mesmo na doutrina civilista, qualquer respaldo.

Logo, a lei estadual que dispõe sobre imputação está desconforme com o Código Tributário Nacional, e, pelas razões acima expostas, absolutamente não pode prevalecer.

VI – Como se vê, há um flagrante descompasso entre as preditas normas (a nacional e a estadual). Noutro giro verbal, o art. 103 da Lei paulista 6.374/1989 entra em testilhas com o art. 163 do CTN e, nesta medida, agride o art. 146, III, “b”, da CF.

2.11.17 *Avarias, extravios e outros eventos.*

Sua inidoneidade para, de per si, fazer presumir a ocorrência do fato imponível do ICMS

I – Em si mesmos considerados, extravios e avarias de mercadorias, bem como outros eventos que lhes retirem a possibilidade de serem postas *in commercium* (persecimento, furto, roubo, motivo de força maior etc.), não tipificam o *fato imponível* do ICMS. Menos ainda fazem presumir sua ocorrência.

Portanto, a nosso ver, improcede o entendimento fazendário no sentido de que as meras diferenças de estoque tipificam omissão de receita de ICMS.

Tal entendimento assenta-se na frágil premissa de que as diferenças de estoque sempre correspondem a operações mercantis que foram apartadas da tributação por meio de ICMS.

Ora, as simples diferenças de estoque, se não forem acompanhadas de outros elementos de prova, não têm força jurídica bastante para caracterizar, com as imprescindíveis *segurança* e *certeza*, a realização de operações mercantis.

II – Levantamentos fiscais assentados na singela constatação de que há *diferenças de estoque* entremostram-se imprestáveis a supeditar autos de infração, que reclamem o desembolso de vultosas importâncias, a título de ICMS. Noutros termos, tais *diferenças*, por si sós, não levam à certeza da ocorrência do *fato imponível* deste tributo.

De fato, é cediço que os contribuintes somente estão obrigados a efetuar o recolhimento do ICMS se a fiscalização tiver lançado o tributo, em razão de ampla apuração das operações mercantis, decorrentes de negócios jurídicos realmente ocorridos.

É que os já aludidos princípios *da tipicidade fechada* e *da legalidade* não aceitam lançamentos tributários – menos ainda autos de infração – louvados exclusivamente em presunções, indícios ou suposições fazendárias.

Estes elementos somente podem ser considerados, para fins de nascimento de obrigações tributárias, com extrema cautela e em situa-

ções excepcionais. A propósito, argutamente foi ponderado: “A razão por que não cabe o emprego de presunções simples em lugar das provas é imediata: estando o sistema tributário brasileiro submetido à rigidez do princípio da legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária é mandatória para que se dê o nascimento da obrigação do contribuinte”.¹²⁷

Não há ICMS a recolher caso o contribuinte justifique, por meio de razões perfeitamente compatíveis com o tipo de atividade que desenvolve em seu estabelecimento, as diferenças de estoque apuradas em função de avarias, extravios e outros eventos.

III – A propósito, nunca é demais encarecer que: a) a sonegação fiscal não se presume; e b) o legislador não estabeleceu – até porque, caso o fizesse, estaria fora dos paradigmas constitucionais – que avarias, extravios, furtos, roubos etc. caracterizam hipótese de incidência do ICMS.

Deveras, avarias, extravios, furtos, deterioração etc. não acarretam circulação jurídica de mercadorias e, por isso mesmo, são intributáveis a título de ICMS. Para que haja obrigação de recolher tal tributo é imprescindível a existência de prova cabal, a cargo da Fazenda, da saída de mercadorias, decorrente de operações mercantis efetivamente realizadas.

O que estamos proclamando não configura novidade alguma. Muito menos no âmbito da Consultoria Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, como se vê na Resposta à Consulta 614, de 5.4.2001, que versa sobre o perdimento de produtos hortifrutigranjeiros, beneficiados pela isenção do ICMS, *verbis*:

“3. A matéria requer alguns esclarecimentos preliminares: produto deteriorado, sob a óptica tributária, tem o mesmo tratamento conferido a ‘lixo’: em princípio, não reveste as características de ‘mercadoria’, por razões entre as quais se destaca a de ter por objeto *coisa extinta que, destituída de valor econômico*, não satisfaz o conceito de mercadoria. Logo, a saída de produto deteriorado do estabelecimento da Consulente não configura fato gerador para a incidência do ICMS.

“4. Entretanto, se ao produto deteriorado (que consideramos ‘lixo’) foi atribuído algum valor, sua saída configurará fato gerador

127. Luís Eduardo Schoueri, “Presunções simples e indícios no procedimento administrativo fiscal”, in Valdir de Oliveira Rocha (coord.), *Processo Administrativo Fiscal*, vol. 2ª, São Paulo, Dialética, 1997, p. 84.

do ICMS, necessitando da emissão de nota fiscal, nos termos do art. 125, I, do RICMS/2000 (anterior art. 112, I, do RICMS/1991); caso contrário, para o seu transporte, sugerimos que o faça acompanhar, *ad cautelam*, de documento interno da empresa com informações sobre os locais de origem e destino, o material, o transportador e a empresa emitente, sendo conveniente, também, que uma via desse documento permaneça à disposição do Fisco.

“5. Não há limites para as perdas de que tratamos, podendo, eventualmente, alcançar patamares elevados” (grifamos).

Temos, pois, que às autoridades fiscais é necessário fazer prova, pelos meios em Direito admitidos, da *verdade material* dos fatos idôneos a fazer nascer a obrigação de recolher ICMS. Do contrário, nem o tributo será devido, nem o auto de infração mostrar-se-á subsistente.

IV – Por outro lado, como o lançamento tributário corresponde a um ato administrativo, compete sempre à Fazenda comprovar a ocorrência do *fato impositivo* do ICMS, consoante, de resto, diretriz contida no art. 333 do CPC (diploma aplicável subsidiariamente ao processo administrativo), *verbis*: “Art. 333. O ônus da prova incumbe: I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito”.

Inaceitável a dogmática presunção de legitimidade do lançamento, por caber à fiscalização a prova do fato constitutivo de seu próprio direito, até porque, na lição abalizada de Marco Aurélio Greco, “em muitos casos, pretender que o contribuinte prove que não ocorreu o fato gerador é exigir-lhe uma prova negativa, ou mesmo impossível”.¹²⁸ À Fazenda Pública, sim, é que incumbe comprovar a ocorrência do *fato impositivo tributário*, a teor do disposto nos arts. 142 e 113, § 1º, ambos do CTN.

Em suma, a simples existência de diferenças de estoque não permite inferir, com a imprescindível segurança, a prática de operações mercantis.

V – Ainda a respeito, seja-nos permitido enfatizar, em remate, que, em razão do *princípio da verdade material*, ao Fisco compete provar as vendas realizadas, os destinatários das mercadorias, os valores praticados pelo contribuinte, a entrega aos compradores e, até mesmo, o recebimento do preço.

128. Marco Aurélio Greco, “Do lançamento”, *Cadernos de Pesquisas Tributárias* 12/167-168 (coord. Ives Gandra da Silva Martins), São Paulo, co-edição Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1987.

Sem tais providências, não vemos como possa prosperar eventual autuação, por omissão de receita de ICMS.

3. O ICMS sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal

3.1 Considerações gerais

O ICMS também pode incidir sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, *ex vi* do já citado art. 155, II, da CF: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre (...) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal (...) ainda que as (...) prestações se iniciem no exterior”.¹²⁹

I – Convém notarmos, desde logo, que o legislador constituinte, outorgando aos Estados e ao Distrito Federal a competência para tributar as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal,¹³⁰ excepcionou a norma constitucional que impede sejam estabelecidas “limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais” (art. 150, V, primeira parte, da CF). Daí a proibição de serem erigidas as chamadas “barreiras alfandegárias internas”.

Esta exceção, porém, não cria embaraços maiores. Antes, permite que os Estados e o Distrito Federal, por meio deste ICMS, estabeleçam uma política fiscal capaz de evitar retaliações entre as unidades federadas, no que concerne ao comércio e aos serviços (de transporte e de comunicações) interlocais.

Atentemos, a propósito, para o art. 152 da CF, que impede que os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios estabeleçam “diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua

129. Este imposto, ora de competência dos Estados e do Distrito Federal, “descende”, por assim dizer, do antigo *imposto federal sobre serviços de transporte* (ISTR), salvo os estritamente municipais. Quem tiver interesse no assunto, encontrará subsídios em artigo homônimo que publicamos nos *Anais do 4ª Encontro Nacional dos Procuradores Municipais do Brasil*, realizado em julho/1977.

130. O constituinte, nesta passagem, foi tautológico, porquanto o “transporte interestadual” pressupõe o “transporte intermunicipal”. Melhor teria andado acaso tivesse se limitado a aludir aos serviços de transporte intermunicipal. Se tivesse querido enveredar por trilha nova, poderia ter referido simplesmente “transporte transmunicipal”.

procedência ou destino”. De fato, a Constituição quer que os bens e os serviços circulem livremente em todo o território nacional. Para tanto, as mercadorias e os serviços que circulam entre os Estados e entre estes e o Distrito Federal não podem ser tributados na origem e no destino, exatamente para que concorram em igualdade de condições com aqueles que circulam no âmbito local. Entre nós adotou-se o sistema de tributá-los apenas na origem (isto é, no Estado de origem ou no Distrito Federal, se dele partirem).

Queremos com isto significar que, embora os Estados e o Distrito Federal possam tributar, por meio de ICMS, as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, não podem estabelecer diferenças tributárias em razão de sua procedência ou destino.

II – Desdobrando o assunto, o art. 152 da CF veicula o *princípio da não-discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens e serviços*, que, visa, em última análise, a assegurar, no mercado nacional, tratamento tributário isonômico a todas as pessoas, físicas ou jurídicas, que desenvolvam suas atividades econômicas no âmbito interestadual ou intermunicipal.

Destarte, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal não podem graduar, para mais ou para menos, seus tributos em razão da região de procedência ou destino dos bens e serviços de qualquer natureza. O art. 152 da Carta Magna consagra a idéia de que o território nacional forma uma só unidade econômica – e, destarte, as pessoas que nele residem ou têm sede não podem sujeitar-se a regime tributário mais ou menos gravoso conforme seus bens ou serviços tenham, ou não, sido produzidos numa dada região do País.

A propósito, Aliomar Baleeiro dilucida: “Toda retaliação para proteger da concorrência de fora o produtor, comerciante ou, enfim, contribuinte da pessoa de Direito Público tributante é inconstitucional, seja onerando o produto acabado que entre, seja restringindo a saída de matérias-primas destinadas a competidores situados fora”.¹³¹

No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho observa que as referidas pessoas políticas “não podem estabelecer *barreiras fiscais* dentro do território nacional, eis que o mercado brasileiro é comum”.¹³² E completa – com a argúcia que o caracteriza – que, não

131. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2002, p. 163.

132. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 305 (os grifos estão no original).

cálculo por dentro do ICMS, que aqui estamos zurrindo. Esta manobra capciosa, no entanto, não anula o capítulo que acabamos de escrever. Com efeito, não é dado ao poder constituinte derivado alterar a regematriz constitucional de tributo algum, modificando-lhe arbitrariamente – como no caso em estudo – a *base de cálculo possível*.¹⁸

Aguardemos, esperançosos, o pronunciamento do Poder Judiciário.

18. Sustentável, no mínimo, que antes do advento da Emenda Constitucional 33/2001 o montante do imposto não integrava a base de cálculo do ICMS “na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”.

Capítulo IV

A MANIFESTA INCONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA “PARA FRENTE”, NO ICMS

1. Introdução

Conforme vimos, o legislador não é livre para moldar o ICMS à sua vontade. Pelo contrário, deve seguir os *arquétipos constitucionais* desse tributo.

Tais assertivas valem também quando aponta quem deterá a *capacidade tributária passiva*, vale dizer, quem será o sujeito passivo da obrigação tributária, quando esta nascer, com a ocorrência do *fato imponible* (*fato gerador “in concreto”*).

Ao eleger o sujeito passivo da obrigação tributária o legislador deve obedecer a uma regra básica: só poderá onerar quem participou da ocorrência do fato típico. Não pode fazer recair a carga tributária sobre pessoa estranha ao fato gravado pela incidência fiscal. Noutro giro verbal, ninguém pode ser compelido pela lei a pagar tributo sem que tenha participado, de algum modo, da realização do *fato imponible*.

Isto se aplica também quando o legislador tributário cria a figura da *responsabilidade tributária*. A eleição da responsabilidade pelo débito tributário recai – é certo – sobre quem não tem relação pessoal e direta com o *fato imponible*, desde que, porém, vinculada, de algum modo, a ele (v.g., o empregador, que é responsável pelo recolhimento do imposto sobre a renda na fonte, incidente sobre o salário que paga a seu empregado).

Não é dado ao legislador escolher o responsável tributário fora da norma jurídica tributária. Exemplificando para melhor esclarecer, não lhe é permitido onerar com a carga econômica do ICMS quem não se relacionou, de nenhum modo, com a prática da operação mercantil que fez nascer este tributo.

Muito bem, como já sabemos, uma das modalidades da responsabilidade tributária é a *substituição*.

Neste fenômeno, o substituto, embora não tenha realizado o *fato impositivo*, é posto pela lei na posição de verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, respondendo integralmente não só pelo adimplemento do débito tributário como também pelo cumprimento das obrigações acessórias (*deveres instrumentais tributários*) do contribuinte.

Também o substituto deve, no entanto, estar de algum modo vinculado ao *fato impositivo* (fato que realizou o *tipo* do tributo).

Deve igualmente a lei dar ao substituto meios de ressarcir-se, sem maiores empecos, junto ao substituído.

Preenche estes requisitos a substituição que há nome "retenção na fonte", na qual terceira pessoa, vinculada ao *fato impositivo*, separa parte da importância que paga ao contribuinte, para recolhê-la aos cofres públicos.

O instituto da substituição tributária subdivide-se em: a) substituição tributária *para trás*; e b) substituição tributária *para frente*.

Só a *substituição tributária "para trás"* pode prosperar no Brasil. A outra (a *substituição tributária "para frente"*) – posto muito difundida, na prática – é *inconstitucional*, porque agride valores que nossa Lei Maior encampou e que os interesses fazendários não podem atropelar. Vejamos.

Na chamada *substituição tributária para trás*, a lei, tendo em vista comodidades arrecadatórias, estabelece que o tributo será recolhido, pelo substituto, na *próxima* operação jurídica (em nome do substituído). Destarte, a carga econômica do tributo não será suportada pelo realizador da operação jurídica (o substituído), mas por quem levar a cabo a seguinte (o substituto).

Em princípio, este artifício é válido, isto é, ajusta-se aos ditames constitucionais.

Aliás, em matéria de ICMS, a própria Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º, XII, "b", estatui que cabe à lei complementar (federal), "dispor sobre substituição tributária". Mesmo assim, tal lei complementar só poderá fazê-lo com grandes cautelas, de modo a não ferir direitos subjetivos do contribuinte.

Situação diversa ocorre com a substituição tributária "para frente". Esta é absolutamente inconstitucional.

2. A substituição tributária "para frente": noções gerais e questões conexas

Na *substituição tributária "para frente"* parte-se do pressuposto de que o *fato impositivo* ocorrerá no futuro e que, portanto, é válida a cobrança antecipada do tributo (ainda mais quando há fundados receios de que o realizador deste *fato futuro* praticará *evasão fiscal*).

Para acautelar interesses fazendários tributa-se, na *substituição tributária "para frente"*, fato que ainda não aconteceu (e que, portanto, ainda não existe e, em tese, poderá nunca vir a existir).

Assim, a partir do advento da EC 3/1993, é possível a tributação antecipada, desde que se garanta ao contribuinte originário (no caso, o *substituído*) a devolução do indébito tributário, na hipótese de, a final, inoocorrer o *fato impositivo*.

Ora, a Constituição veda a tributação baseada em fatos de provável ocorrência. Para que o mecanismo da substituição venha adequadamente utilizado é preciso que se estribe em fatos concretamente ocorridos; nunca em fatos futuros, de ocorrência incerta. Esta é uma barreira constitucional inafastável, pois integra o conjunto de direitos e garantias que a Lei Maior confere ao contribuinte.

É sempre bom termos presente que, se não ocorreram os pressupostos necessários ao surgimento da própria obrigação tributária – e, portanto, não se pode falar, ainda, em tributo –, por muito maior razão (argumento *a fortiori*) não se há de cogitar da substituição de sujeito passivo que ainda nem existe. Eis aqui um limite lógico: somente se pode substituir sujeito passivo que já exista. Se ainda não surgiu a obrigação tributária, ele não existe e, deste modo, presumi-lo afronta os postulados constitucionais.

O Min. César Asfor Rocha teve o ensejo de frisar: "(...) para que seja regular a substituição é necessário que já exista o substituído, daí por que a vinculação só pode se dirigir para o futuro, para as operações subsequentes. Se por mais não fosse seria até mesmo por uma imperiosidade lógica, visto que um contribuinte só poderá substituir um outro se já estiver configurado como tal numa operação considerada".¹

Nem se alegue que o Direito pode *equiparar*, por intermédio do mecanismo das presunções e ficções, o *fato futuro* ao *fato presente*.

Ninguém desconhece que o Direito cria suas próprias realidades, que nem sempre coincidem com as realidades do mundo que nos cerca

1. STJ, REsp 37.361-1-SP, DJU 23.5.1994.

(*vg.*, o *horário de verão*, que, obviamente, não interfere no movimento dos astros, mas produz efeitos no mundo jurídico). Muita vez só com o emprego de ficções e presunções o Direito consegue disciplinar o comportamento das pessoas, na vida social. Já se disse que as ficções e presunções operam no campo do Direito como as hipóteses no campo da Matemática.

Há, porém, um limite para isso: a Constituição. Dito de outro modo, o emprego das ficções e presunções não pode ser feito sem critério, nem método, de modo a atropelar direitos e garantias constitucionais.

Assim, por exemplo, na medida em que a Constituição declara inviolável a casa (art. 5º, XI), não pode uma lei – sob pena de irremissível inconstitucionalidade – esvaziar este direito constitucional, estabelecendo que não se considera casa, para este fim, o imóvel localizado a até três quilômetros de uma repartição policial. Bem precário seria o direito constitucional à inviolabilidade da casa (agora, mais do que do simples domicílio, como constava da Carta anterior) se fosse possível costear-lo com tanta facilidade.

Pelas razões expostas, a lei não dispõe de poderes para determinar o recolhimento antecipado do imposto, turbando, assim, a fruição de direitos fundamentais do contribuinte.

A denominada “substituição para frente” é um falso problema de substituição, pois, nela, o legislador exige tributo sobre fato que ainda não ocorreu.²

Em nenhum momento a Constituição abre espaço à criação de tributo sobre *fato presumido*. Reporta-se, tão-somente, a fatos concretamente realizados, até para dar efetividade, no campo tributário, ao magno *princípio da segurança jurídica*.

2.1 A inconstitucionalidade da Emenda Constitucional 3/1993

É certo que, pretendendo contornar estes obstáculos jurídicos, a Emenda Constitucional 3/1993 acrescentou um § 7º ao art. 150 da CF: “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 pre-

2. A “substituição para frente” não deve ser confundida com a figura da antecipação do pagamento do tributo. Na antecipação a obrigação tributária já existe, ao passo que na “substituição para frente” ainda não há tributo a pagar.

ferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

Aparentemente, portanto, agora é possível a tributação antecipada, inclusive por meio de ICMS, desde que se garanta ao contribuinte a devolução do indébito tributário na hipótese de, a final, inoportunidade *fato impositivo*.

Temos para nós, entretanto – na trilha do que adiantamos no Capítulo II –, que o referido § 7º é inconstitucional, a ninguém podendo, por isso, obrigar.

Deveras, a Emenda Constitucional 3/1993 “criou” a absurda figura da *responsabilidade tributária por fato futuro*. O preceito em tela “autoriza” a lei a fazer nascer tributos de fatos que ainda não ocorreram mas que, ao que tudo indica, ocorrerão. Noutros termos, permite que a lei crie presunções de acontecimentos futuros e, com elas, faça nascer obrigações tributárias.

Ora, o art. 1º da Emenda Constitucional 3/1993 é inconstitucional, porque atropela o princípio da segurança jurídica, em sua dupla manifestação: certeza do direito e proibição do arbítrio. Este princípio, aplicado ao Direito Tributário, exige que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do *fato impositivo*.

É sempre bom reafirmarmos que o princípio da segurança jurídica diz de perto com os direitos individuais e suas garantias. É, assim, “cláusula pétrea”, e, nessa medida, não poderia ter sido amesquinhado por emenda constitucional (cf. art. 60, § 4º, da CF).

Evidentemente, a inconstitucionalidade perdura, mesmo “assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”. De fato, a eventual recomposição do dano não restabelece o primado da segurança jurídica, que, aliás, resta irremediavelmente atropelado só com a tributação de fato que ainda não aconteceu (mesmo que, depois, ele realmente aconteça).

De modo que, a *tributação antecipada* (tanto quanto a *tributação por estimativa* e outros artifícios largamente empregados para coibir possíveis fraudes) na tributação por via de ICMS não resiste ao *teste da constitucionalidade*.

Observe-se que não estamos diante daquilo que Otto Bachof, em célebre conferência de 1951, chamou de “inconstitucionalidade de norma constitucional”, o que, a nosso ver, tratando-se de normas consti-

tucionais originárias, isto é, votadas ao mesmo tempo, por uma mesma Assembléia Nacional Constituinte, não é possível.³

Estamos, sim, em face de Emenda Constitucional inconstitucional, por discrepar de cláusulas pétreas.

2.2 Ainda a tributação por "fato futuro"

I – Admitindo, *ad argumentandum tantum*, que c § 7º do art. 150 da CF (acrescentado pela Emenda Constitucional 3/1993) deu foros de constitucionalidade à *substituição tributária para frente*, ela, ainda assim, só passou a alcançar o ICMS a partir de 1.11.1996, data em que entrou em vigor a Lei Complementar 87, de 13.9.1996.

É que, em matéria de ICMS, cabe à lei complementar disciplinar o instituto da *substituição tributária* (*ex vi* do art. 155, § 2º, XII, "b", da CF). E tal lei complementar somente foi editada em 1996.

Observamos que a ausência desta lei complementar não se enquadra no permissivo do § 8º do art. 34 do ADCT, já que a figura do *substituto tributário* não é "necessária à instituição" do ICMS.

Portanto, os Convênios 66/1988, 105/1989, 10719/89 e 111 a 113/1993, nas partes em que cuidaram de *substituição tributária para frente*, "possibilitando" a antecipação do recolhimento do ICMS (sobre fatos futuros, isto é, ainda não ocorridos) e "estabelecendo" que a base de cálculo deste tributo seria fundada em fictício e estimado valor de tabela, *sempre foram manifestamente inconstitucionais*.

De qualquer modo, a Lei Complementar 87/1996 não se harmoniza com o Texto Magno.

Com efeito, ela pretendeu disciplinar a substituição tributária "para frente", no ICMS, em seus arts. 5º, 6º, 7º e 8º. Fê-lo, porém, a nosso ver, de modo inadequado e inconstitucional. Se não, vejamos.

Estatuem os aludidos dispositivos da Lei Complementar 87/1996:

"Art. 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.*

3. Concordamos, pois, com Jorge Miranda quando proclama: "No interior da mesma Constituição, obra do mesmo poder constituinte (originário), não divisamos como possam surgir normas inconstitucionais" (*Manual de Direito Constitucional*, 1ª ed., t. II, Coimbra, Coimbra Editora, 1991, p. 320 – os grifos estão no original).

"Art. 6º. *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.*

"§ 1º. A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

"§ 2º. A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado.

"Art. 7º. Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

"Art. 8º. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: I – em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído; II – em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes: a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário; b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

"§ 1º. Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando: I – da entrada ou recebimento da mercadoria ou do serviço; II – da saída subseqüente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada; III – ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

"§ 2º. Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

"§ 3º. Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, *poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.*

“§ 4º. A margem a que se refere a alínea *c* do inciso II do *caput* será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, *devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.*”

“§ 5º. O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do *caput*, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto” (grifamos).

II – Estamos percebendo, em primeiro lugar, que a Lei Complementar 87/1996, ao cuidar da substituição tributária no ICMS, delegou, em diversos pontos, à lei ordinária de cada unidade federativa, a competência para disciplinar o assunto.

Ora, tal competência é privativa da lei complementar, “*ex vi*” do já citado art. 155, § 2º, XII, “b”, da CF. Não poderia, destarte, ser objeto de delegação, se por mais não fosse em razão do princípio geral de Direito Público contido no aforisma *delegatur delegare non potest*.

Lembramos que é próprio das competências concedidas pela Constituição o atributo da *indelegabilidade*. Não podem ser transferidas, quer no todo, quer em parte.

De fato, quando o Texto Magno outorga uma competência, visa a promover um interesse público, que só considera atingível, *v.g.*, por meio de uma lei complementar. É justamente o caso.

Inconstitucionais, portanto, os aludidos artigos quando delegaram à lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal competências para esmiuçar a substituição tributária no ICMS.

Muito bem, estes ditames constitucionais foram afrontados pelos arts. 5º e 6º da Lei Complementar 87/1996, que, em síntese, *autorizam* a lei ordinária dos Estados e do Distrito Federal a dispor sobre substituição tributária no ICMS.

Com isto, frustrou-se o desígnio constitucional de assegurar que o regime da substituição tributária, no ICMS, seja uniforme em todas as unidades federativas.

Os apontados arts. 5º e 6º “permitem” que cada Estado e o Distrito Federal venham a disciplinar o assunto, como melhor lhes convier,

ensejando, destarte, o surgimento de substituições tributárias de ICMS anômalas e inconciliáveis, capazes de criar verdadeiras *guerras fiscais* e de limitar, ao arrepio do art. 150, V, da CF, o tráfego de bens pelo território nacional.

Como se tudo não bastasse, o referido art. 5º cria *substituição tributária* de conotação nitidamente punitiva. Quando terceiro, por ação ou omissão, concorrer para o não-recolhimento do ICMS, poderá ser chamado, pela lei (ordinária), a efetuar seu pagamento, na condição de *responsável*. Coloca, pois, todos os cidadãos sob o guante da insegurança, já que, numa interpretação literal, que não leve em conta o imprescindível elemento subjetivo, até mesmo o *consumidor final*, adquirindo a mercadoria, pode concorrer para o não-recolhimento do ICMS, tornando-se passível, assim, de ser eleito *substituto*.

Talhado nos mesmos moldes o precitado art. 6º. Qualquer contribuinte do imposto ou – o que é pior – qualquer depositário poderão ser postos pela lei na condição de substitutos tributários, por operações ou prestações, “sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes”. Não conseguimos conceber maior insegurança e incerteza...

O art. 7º em tela beira as raías do desvario: permite que a substituição alcance quem não está relacionado nem com a operação nem com a prestação tributáveis por meio de ICMS.

Ives Gandra da Silva Martins põe em evidência toda a absurdez deste dispositivo. Ouçamo-lo: “Imagine-se um estabelecimento de Santa Catarina que, não possuindo determinada mercadoria, sugira a um eventual cliente consumidor final a aquisição de um bem de outro estabelecimento seu, no Paraná. Este recolherá o tributo ao Estado do Paraná, mas sendo o adquirente de Santa Catarina, poderá o Fisco do Estado destinatário pretender estender-lhe a responsabilidade pelo tributo supostamente alargado, mas não devido, ao Estado de Santa Catarina, já que a ‘indicação’ do cliente partira do estabelecimento catarinense embora a compra tenha ocorrido em outro Estado”⁴.

Finalmente, o art. 8º da Lei Complementar 87/1996, ao cuidar da base de cálculo do ICMS, também vergasta o *princípio da segurança jurídica*, na medida em que permite que o Governo, dentre outras coisas, estime a margem de lucro do contribuinte substituído, em “operações ou prestações subseqüentes”.

4. “Aspectos da substituição tributária na Lei Complementar 87/1996”, *O ICMS e a Lei Complementar 87/1996*, São Paulo, Dialética, 1996, p. 63.

De qualquer modo, ainda que, em homenagem à controvérsia dialética, se superem tais inconstitucionalidades, a Lei Complementar 87/96 absolutamente não convalidou – muito menos com efeito retroativo – a legislação estadual. Novas leis precisariam ser editadas, regulando o assunto “para o futuro”. O “passado” está irremediavelmente perdido.

Não se pode dar efeito retroativo à Lei Complementar 87/1996 para resgatar da inconstitucionalidade legislação passada e anterior a sua promulgação. Muito menos legislação anterior à Emenda Constitucional 3/1993.

III – Todavia, a teor do disposto no art. 9º, da prefalada *Lei Kandir*, “a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados”. Portanto, em se tratando de operações interestaduais, a substituição tributária para frente no ICMS, para ser validamente adotada, depende da implementação desta providência: acordo entre as Unidades Federais interessadas.

3. A substituição “para frente” e o art. 10 da Lei Complementar 87/1996

Por todos estes motivos, o ICMS só poderia ser exigido após a operação mercantil (ou a prestação) ter sido efetivamente realizada.

A substituição “para frente”, por estribar-se num fato futuro, de ocorrência imprevisível, é inconstitucional (e, pois, injurídica), ainda que se prevejam, em favor do substituto, mecanismos de ressarcimento prontos e eficientes, o que, diga-se de passagem, ainda não aconteceu.

Com efeito, prescreve o art. 10 da Lei Complementar 87/1996:

“Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

“§ 1º. Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

“§ 2º. Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecorrível, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.”

Ora este artigo, a pretexto de assegurar a “imediata e preferencial restituição” do ICMS, criou um sistema de restituição que nem é imediato, nem preferencial.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, dissertando a respeito, leciona que a lei deve garantir aos que são alvo de tributação antecipada três direitos; a saber:

“*Primus* – A imediata recuperação, indexada se for o caso, do imposto que compulsoriamente o substituto lhe cobrou, no caso de não vir a realizar fato gerador suposto.

“*Secundus* – A compensação imediata do imposto retido a maior, se menor for o valor da operação, antes suposta.

“*Tertius* – O direito de o adquirente do substituído – se contribuinte for – aproveitar o crédito daquele imposto pago pelo substituto, para preservar o princípio da não-cumulatividade.”⁵

Ora, o art. 10 da Lei Complementar 87/1996 distorceu o comando constitucional (art. 150, § 7º), tornando a “restituição” distante e não-preferencial.

De fato, este artigo, além de obrigar o contribuinte a requerer a restituição, assinala um prazo de 90 dias para que seu pedido seja apreciado pelo Fisco. Sempre a teor do dispositivo em foco, só após fluído o prazo é que o mesmo contribuinte poderá *recuperar* o imposto indevido, creditando-se, em sua escrita fiscal. Mas, nem assim, ocorre a “imediata e preferencial restituição” do que foi pago a maior, já que o contribuinte sempre estará sujeito ao resultado de hipotéticos confrontos de débitos e créditos (§ 2º do art. 10).

Inteira razão assiste a Aroldo Gomes de Matos quando, analisando este malfadado dispositivo, escreve:

“Transformar a cláusula ‘imediata e preferencial’ num prazo elástico e extensivo de 90 dias ao infinito, além de ser uma infeliz e serôdia inovação, é dismantelar o próprio comando regrado, tornando o ‘positivo da Constituição em negativo’, numa grosseira inversão à imagem de retórica criada por Ives Gandra da Silva Martins.

“(…)”

“Com efeito, conforme é público e notório, as Fazendas Estaduais vêm passando por graves desequilíbrios financeiros, mal tendo como pagar suas principais obrigações, como funcionários, fornecedores e

5. “A substituição tributária por fato gerador futuro – Emenda 3 à Constituição de 1988”, *Repertório IOB de Jurisprudência* 16/321, 1993.

precatórios. Onze Estados da Federação, inclusive São Paulo, Rio de Janeiro, Mato Grosso do Sul, Alagoas, Piauí, por esse motivos, estão com pedidos de intervenção federal pendentes na Suprema Corte. Assim, premidos por tais dificuldades, a restituição em dinheiro do ICMS pago a maior será sempre e invariavelmente negada, por motivos totalmente subjetivos, aleatórios e protelatórios. Simplesmente, não há e nem haverá disponibilidade para tal ressarcimento.

“Embora tenham os contribuintes substituídos o lúdico direito de impugnar, administrativa ou judicialmente, essa provável e espúria negativa, o fato incontestável é que os litígios dela decorrentes se prolongarão indefinidamente ao longo dos anos.

“Nessas condições, o que era para ser restituído de forma ‘imediate e preferencial’, por força de emenda constitucional, passará a ser ‘distante, medido e ambíguo’, por força de lei complementar reguladora, o que é inadmissível.”⁶

Poder-se-ia, talvez, objetar que “imediate e preferencial restituição da quantia paga” não significa devolução *automática*, isto é, no mesmo dia, sem maiores empecos, mas, apenas, devolução em *prazo razoável*, observadas *cauteladas mínimas* (até para que a Administração Fazendária possa averiguar se o contribuinte não está falseando a verdade dos fatos).

Para reforçar esta argumentação, caberia perfeitamente fazer uma analogia com o pagamento das prestações de caráter alimentar, sujeitas, também elas, a uma espera que pode alongar-se no tempo, *para que se observe a ordem de apresentação dos precatórios alimentares*.

De fato, não resta a menor dúvida de que o patrimônio do contribuinte não é mais prestigiado pelo sistema constitucional brasileiro que o direito a alimentos, garantidor, em última análise, do *direito à vida*.

Esta linha de raciocínio, impressionante embora, cede diante de alguns contra-argumentos. Vamos a eles.

A CF, em seu art. 150, § 7º, *in fine*, determina a “imediate restituição” da quantia indevidamente paga.

Ora, o art. 10 da Lei Complementar 87/1996 absolutamente não garante a “restituição”, mas apenas o direito de lançar na escrita fiscal do contribuinte os créditos correspondentes ao ICMS recolhido *a maior*.

6. “ICMS – Substituição tributária ‘para frente’ e a Lei Complementar 87/1996, art. 10”, *O ICMS e a Lei Complementar 87/1996*, pp. 27-28.

Garante, pois, o direito de obter “moeda de pagamento do ICMS” (*créditos*). Esta “moeda” será, no momento oportuno, utilizada pelo contribuinte para, por via de compensação, saldar seus débitos de ICMS.

Ocorre, porém, que, não raro, a utilização destes “créditos” é demorada ou, até, impossível.

Com efeito, uma empresa exportadora (e há muitas por este País afora) não terá como utilizar estes créditos. Por quê? Simplesmente porque ela não paga ICMS. E se paga (na hipótese de dedicar-se a outras atividades, além das de exportação), já tem créditos de ICMS de sobra. Não irá utilizá-los. Não, pelo menos, a breve trecho. Poderá fazê-lo “um dia”, quando a ocasião propícia surgir (e se surgir).

Isto, com o devido acatamento, positivamente não é a “imediate e preferencial restituição da quantia paga”, a que alude o precitado § 7º do art. 150 da CF.

Dir-se-á: “mas esta é uma situação excepcional”. Ou, então: “a regra geral não é esta”.

Ousamos, mais uma vez, discordar.

Com a retração do comércio é muito comum o contribuinte efetuar, ao longo do período de apuração, poucas operações mercantis.

Qual a consequência jurídica disto?

Pensamos que é a seguinte: no período de apuração (sistema de “conta corrente fiscal”) o contribuinte terá pouquíssimo ICMS a recolher. Com isso, a utilização dos créditos, referida no art. 10 da Lei Complementar 87/1996, vai sendo procrastinada (de “período de apuração” para “período de apuração”), podendo, mesmo, “ficar para as calendadas gregas” (sem falar, é claro, na possibilidade, sempre presente, da fluência do prazo prescricional).

Aqui também não vai haver a “imediate e preferencial restituição da quantia paga”.

Mas os contra-argumentos continuam brotando.

Pode o contribuinte, em razão das “guerras do comércio”, ser obrigado a “queimar o estoque”, realizando “vendas com prejuízos”. Também neste caso não terá como obter a “imediate e preferencial restituição da quantia paga”. De fato, só quando os negócios se *reaquecerem* é que os créditos lançados em sua escrita fiscal poderão finalmente ser aproveitados. Isto pode demorar meses, ou até anos. Ou nunca se dar.

Figuremos mais uma hipótese: o contribuinte encerra suas atividades, isto é, deixa de praticar operações mercantis. Como ele vai reaver os créditos de ICMS lançados em sua escrita fiscal?

E mais uma: o contribuinte vai à bancarrota. Também agora não lhe será dado reaver o ICMS indevidamente pago.

Enfim, os exemplos poderiam ser multiplicados, que são legião.

Ainda, um derradeiro argumento: restituir a "quantia paga" pressupõe restituição *em moeda*. Os dispositivos constitucionais devem – como predica a melhor doutrina (v.g., Pensovecchio Li Basi) – ser interpretados do modo mais coloquial, até porque a Constituição é, acima de tudo, uma *Carta Política*. Ora, quando esta *fala* em devolver a quantia paga não está simplesmente autorizando a entrega – se nos for permitido o ousio – de um "vale-ICMS", que poderá nunca ser utilizado, *mas, sim*, determinando a entrega de *moeda corrente*, apta a adquirir qualquer bem, serviço ou mercadoria ou a pagar qualquer tipo de tributo (e não apenas, eventualmente, o ICMS).

A propósito – e voltando à questão das prestações alimentares –, observamos, de caminho e às rápidas, que os *alimentos* podem tardar, mas serão sempre adimplidos *em moeda*. Nunca em vales, bônus, mercadorias etc.

Enfim, estamos convencido de que a expressão "imediate e preferencial restituição da quantia paga", utilizada no § 7º do art. 150 da CF, tem um *significado mínimo*, que não se compadece com a restituição em créditos lançados na escrita fiscal.

Tal restituição, segundo pensamos, há de ser em *dinheiro*, independentemente do preenchimento de outros requisitos, como, por exemplo, haver débitos de ICMS a pagar.

Em remate, não é garantindo-se uma *futura* e, em muitos casos, incerta (ou até impossível) "compensação" que se respeita a condição constitucional em tela.

Ressaltamos, *en passant*, que as exigências do art. 10 da Lei Complementar 87/1996 não poderiam ter sido ampliadas por outros diplomas normativos (como, por exemplo, o Convênio 13/1997 e algumas leis estaduais, que "inovaram" no tema).

Mais não é preciso acrescentar para verificarmos que ainda inexistem mecanismos legais aptos a dar cabal cumprimento, em matéria de ICMS, às exigências do art. 150, § 7º, da CF na parte em que garante a *imediate e preferencial* restituição da quantia paga caso não se realize o *fato imponível presumido*. Não tendo, ainda, sido implementadas as con-

dições constitucionais, não há falar, pelo menos por ora, em *substituição tributária "para frente"* do ICMS.

3.1. A restituição do ICMS e o inusitado
Decreto paulista 41.835/1997

No Estado de São Paulo foi editado o Decreto 41.835, de 3.6.1997, que, em seu art. 2º, deu a seguinte redação ao art. 244 do Regulamento do ICMS:

Art. 244. A retenção do imposto na forma deste Capítulo não exclui o pagamento do complemento, pelo contribuinte substituto, na hipótese de o valor da operação ou prestação final com a mercadoria ou serviço ter sido maior que o da base de cálculo utilizado para a retenção (Lei n. 6.374/1989, art. 66-B, na redação da Lei n. 9.176/1995, art. 3º).

"Parágrafo único. Para efeito deste artigo, o estabelecimento, em cada período de apuração, deverá apurar e lançar o complemento do imposto no livro Registro de Apuração do ICMS, no quadro 'Débito do Imposto – Outros Débitos', com o título 'Complemento de Substituição Tributária'."

Portanto, este art. 2º "exige" do contribuinte substituto o pagamento do complemento do imposto quando o *valor final* da operação ou da prestação com mercadoria ou serviço sujeitos ao regime jurídico da substituição tributária for maior do que o da base de cálculo utilizada para a retenção do ICMS.

Este dispositivo, a nosso ver, é flagrantemente inconstitucional. Longe de dar cumprimento ao disposto na parte final do § 7º do art. 150 da CF, isto é, de assegurar a *imediate e preferencial restituição da quantia indevidamente paga*, coloca sobre a cabeça do contribuinte substituto uma verdadeira *espada de Dâmocles*. Esta, a nosso ver, não é a maneira adequada de a Fazenda Pública cobrar eventuais diferenças de ICMS. Até porque o § 7º, em questão, sequer acena com esta possibilidade, e não pode um decreto "corrigir" lacunas ou deficiências da Constituição.⁷

7. Certamente a Fazenda Pública do Estado de São Paulo raciocinou da seguinte maneira: se o Estado é obrigado a devolver parte da quantia paga a título de ICMS quando o contribuinte realizar a operação (ou prestação) final por valor inferior ao estimado quando da retenção, nada mais justo que o contribuinte seja obrigado a pagar a diferença do imposto quando a operação (ou prestação final) for realizada por preço maior. Este raciocínio, posto decalcado no senso comum, não é jurídico, já que contraria o disposto no § 7º do art. 150 da CF.