

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



19

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

19

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Diretora Comercial
Lêda Ferraz de Mendonça

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras Editora*,
com alterações procedidas por *Phoenix e*
Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(ABRIL - 1997)



Lyria Palombini
é a autora da obra
reproduzida em destaque,
na capa, e dos desenhos das
páginas 9, 24, 34, 38, 62,
67, 81, 88 e 99.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Av. Bernardino de Campos, 327 - conj. 24
CEP 04004-050 - São Paulo - SP
Fone/fax (011) 284.2096 - 284.5362 - 284.5527

SUMÁRIO

Doutrina

- Incidência do imposto de renda nos programas de demissão voluntária - *Gustavo Amaral* 7
- Da imunidade e do faturamento - *Heron Arzua e Dirceu Galdino* 22
- ICMS: preço final diverso do previsto na antecipação - *Hugo de Brito Machado* 32
- Decisões tributárias administrativas e controle judicial - *James Marins* 36
- O ICMS e a importação de Merluza - *Marcello Martins Motta Filho* 60
- A compensação de indébito tributário - *Rutnéa Navarro Guerreiro e Helenilson Cunha Pontes* 65
- A inconstitucionalidade da inclusão do seguro na apuração da base de cálculo do ICMS, na prestação de serviços de transporte - *Vinicius Tadeu Campanile* 79

Pareceres

- ICMS - competência exclusiva do Senado Federal de fixação das alíquotas interestaduais do ICMS na navegação aérea - *Ives Gandra da Silva Martins* 86
- ICMS - Substituição Tributária - restituição de quantias pagas - *Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional* 97

ICMS: Preço Final Diverso do Previsto na Antecipação

Hugo de Brito Machado

Não obstante inconstitucional, o § 7º, introduzido no art. 150 da Constituição pela Emenda nº 3, de 17 de março de 1993¹, parece haver afastado a possibilidade prática de escaparem os contribuintes do ICMS ao regime da chamada “substituição tributária para frente”, que nada mais é do que uma fórmula para a cobrança antecipado do imposto, e cuja aplicação tem gerado algumas questões, entre as quais a de saber se na hipótese de venda final da mercadoria por preço diverso do previsto para fins de antecipada cobrança.

Nos termos do mencionado dispositivo, encartado na Constituição, é “assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”, e a Lei Complementar, por seu turno, diz que “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”².

Para os que não se habituaram a raciocinar com as categorias da Teoria Geral do Direito, remanesce a questão de saber se na hipótese de venda final com preço diverso daquele previsto como base de cálculo do imposto cobrado do substituto deve ser feito, ou não, o ajuste correspondente, restando devida a diferença, pelo contribuinte substituído, ou cabendo ao fisco restituir o que lhe cobrara, antecipadamente, a maior.

Para o equacionamento adequado dessa questão, tem-se de considerar que o *fato gerador do tributo* nada mais é do que um fato jurígeno, ou fato capaz de, em face da incidência de uma norma, produzir um efeito jurídico. Todo direito, no sentido de direito subjetivo, direito que se incorpora ao patrimônio de alguém, e por isto mesmo pode ser dito “o meu direito”, o direito “do fisco”, ou o direito “do contribuinte”, enfim, um direito que *é de alguém*, nasce sempre do binômio *norma-fato*. É o acontecimento de um *fato*, tal como previsto na *norma*, que faz surgir o *direito*.



Hugo de Brito Machado
é Juiz do Tribunal
Regional Federal da 5ª
Região e Professor Titular
de Direito Tributário da
Universidade Federal do
Ceará.

¹ DOU de 18 de março de 1993.

² Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, art. 10.

No § 7º, do art. 150, da Constituição Federal, está dito que a lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a responsabilidade pelo pagamento de imposto cujo fato gerador *deva ocorrer posteriormente*. O § 1º, do art. 8º, da Lei Complementar nº 87/96, por seu turno, diz que a responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes.

Na denominada substituição tributária para frente tem-se a atribuição de responsabilidade ao industrial, ou distribuidor, pelo pagamento do ICMS cujo fato gerador *deve ocorrer posteriormente*, porque consiste em *uma operação subseqüente*.

Induvidoso, pois, que o ICMS que é recolhido pelo denominado contribuinte substituto somente se tornará devido com a ocorrência da operação subseqüente, que a lei define como seu fato gerador. Tanto é assim que o dispositivo da Constituição, no qual se fundamenta essa cobrança antecipada, diz ser *assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga caso não se realize o fato gerador presumido*".

É evidente que se o fato gerador do imposto não acontece antes do momento em que se dá o seu pagamento, pelo substituto, mas em momento posterior, a quantia que é paga pelo substituto é simples adiantamento. Não é ainda o *imposto devido*, porque este somente surge com a ocorrência do fato gerador respectivo.

Há quem afirme que na oportunidade do recolhimento do ICMS pelo substituto, calculado nos termos do art. 8º, inciso II, e seu § 4º, da Lei Complemen-

tar nº 87/96, já *"o fato gerador do imposto ocorreu em sua plenitude e o imposto pago de acordo com essa regra é plena e legalmente devido e, portanto, não enseja qualquer pleito de repetição de indébito"*³. O equívoco, porém, é evidente. Se no momento do pagamento, pelo substituto, já o fato gerador do ICMS tivesse ocorrido, não se estaria diante de antecipação. Não teria qualquer sentido a norma do § 7º, do art. 150, encartada na Constituição pela EC nº 3/93, que se reporta a imposto *"cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido"*.

Todo direito, como todo dever, nasce sempre do binômio norma-fato. Tem, portanto, seu fato gerador: o fato, previsto na norma, como capaz de produzir aquele direito, ou aquele dever.

Não se há de confundir o fato gerador do ICMS, ou fato cujo acontecimento faz nascer o dever de pagar dito imposto, vale dizer, no caso, a operação, ou as operações posteriores, apenas previstas para o efeito do recolhimento do imposto pelo substituto, com o fato gerador do dever jurídico de fazer o pagamento antecipado. Este último é, também, fato gerador do ICMS incidente na operação de venda feita pela substituto, mas isto nada tem a ver com a questão que estamos aqui examinando. No que importa à questão em tela, aquela venda, feita pelo substituto, é fato que faz nascer, além da dívida de imposto, própria, quanto ao ICMS incidente naquela operação, também a obrigação de cobrar do substituído o ICMS da operação, ou das operações posteriores, e fazer o

respectivo recolhimento aos cofres do Estado.

Induvidoso que o ICMS correspondente às operações posteriores somente se torna devido quando da ocorrência destas. Por isto mesmo, se não acontecer, é cabível a imediata e preferencial restituição da quantia paga antecipadamente.

Assim, se somente com a ocorrência daquela operação posterior, ou daquelas operações posteriores, é que se torna devido o ICMS, é evidente que esse débito nasce nos termos daquela, ou daquelas operações posteriores. Há de ser calculado, portanto, tendo-se em vista a alíquota e a base de cálculo a estas concernentes.

Admitir-se que a base de cálculo do ICMS para fins de pagamento antecipado pelo substituto seja definitiva, outrossim, é admitir o estabelecimento de pauta, procedimento que, embora ainda largamente praticado pelos Estados, já há muito foi repellido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁴.

Aliás, no Parecer já aqui citado, a Procuradoria da Fazenda Nacional, ao sustentar a definitividade do pagamento do ICMS pelo substituto, e a consequente ausência de direito do contribuinte substituído à restituição de diferenças,

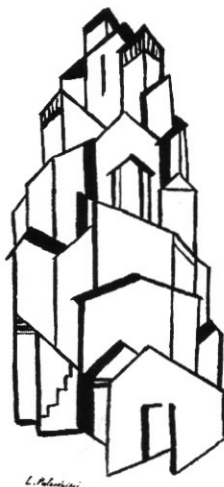
nas hipóteses de venda a preços menores que o valor fixado para fins de pagamento antecipado, chega a afirmar:

"A prática da substituição pode ocorrer em três situações: na primeira, a mercadoria é tabelada a nível de consumidor final, como nos cigarros; na segunda, o imposto é calculado sobre um valor de pauta, adrede fixado pela Administração Fiscal; na terceira, o imposto é calculado por estimativa, tomando como referência os preços médios alcançados ..."

⁵ (o grifo é nosso).

Pode, é certo, o Fisco, arbitrar um valor para fins de cálculo do imposto, mais isto apenas para o caso de inexistência, ou de inidoneidade da nota fiscal que deve acompanhar a mercadoria. E ao contribuinte que não se conformar com esse arbitramento há de ser sempre garantido o direito a avaliação contraditória, administrativa ou judicial, das mercadorias em questão⁶.

Se o imposto pago por antecipação fosse definitivo, os produtos submetidos ao regime de substituição deveriam ficar excluídos de qualquer incidência, em qualquer hipótese, sendo em consequência eliminada a burocracia imposta pela legislação para fins de controle. Podem, assim, as leis estaduais estabelecer que nenhuma diferença será devida pelo



4 STF - RE 78.577-SP, rel. Ministro Cordeiro Guerra, RTJ vol. 77, pp. 907/908.

5 Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Parecer PGFN/CAT/nº 2055/96, Revista Inforfisco dez/96, p. 27.

6 Incide, nestes casos, o art. 148 do CTN, a dizer:

"Art. 148. Quando o cálculo do imposto tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial".

contribuinte substituído, pois com isto os Estados estarão abrindo mão de seu poder de cobrar tais diferenças, e se o fazem através da lei ninguém certamente a isto se oporá. Não podem, porém, as leis estaduais, excluir o direito do contribuinte substituído às diferenças, nas hipóteses de operação final com preço inferior ao valor que serviu de base para a antecipação. Disposição nesse sentido seria inconstitucional, pela mesma razão que não se admite a pauta fiscal, vale dizer, por desrespeito à norma da Cons-

tituição Federal que estabelece ser o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Se o imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, sua base de cálculo há de ser o valor de tais operações. No caso de venda, o preço correspondente.

NOTA DA DIALÉTICA

Vide o *Parecer* da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, referido na nota 3 do texto acima, nesta edição, p. 97.